

租税回避行為への対抗策に関する一考察

—租税回避スキームの実態把握方法の検討を中心として—

松 田 直 樹

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的等

最近、主な諸外国ではタックス・シェルターの興隆が認められ、これらの国々の税務当局は、その対応に苦心している。我が国でも、所得格差の拡大傾向や規制緩和の進展に伴う国際的な投資活動の多様化等を背景として、富裕層を中心とするタックス・プランニングや租税回避スキームの利用が活発化してきているが、これらの中には、合法的とはいえないものも含まれている。実際、租税回避行為は、年々、複雑化・巧妙化してきており、それに伴い、税務当局の使命である適正かつ公平な課税の実現は、益々困難な課題となってきている。また、納税者間でも税負担についての不公平感が高まってきている。

主な諸外国では、租税回避行為やタックス・シェルターに対抗するために、抜本的な対抗策も含めた様々な措置が講じられており、特に最近は、かかる措置が益々強化される傾向にあるが、それでもタックス・シェルターの興隆を必ずしも十分に押さえ込むには至っていないというのが実状である。他方、我が国の場合の対抗策は、従来通り、個別否認規定を事後的に手当てするというアプローチの域から基本的には脱しておらず、かかる対抗策は、租税回避スキームの利用が今後更に活発化する場合には、早晚、行き詰ることは明らかであり、その他の対抗策によって補完される必要性が高まるものと考えられる。

そもそも、現行の税体系は諸々の問題点を抱えているが、かかる問題点は、租税回避との関係において顕著なものとなる。これは、現行の税体系が租税回避スキームの主な属性（人為性、不透明性及び秘匿性等）に適切に対処するように構築されていないからである。その結果、税務当局は、租税回避スキームの全容を把握するという基本的な課題において、既に必要以上の困難を強いられている。現行の税体系が有するかかる問題点を是正すべく幾つかの提言がされているが、その租税回避スキームに対抗する上での有効性は、仮に、かかる提言が実現されたとしても、かなり限定的なものでしかない。

本稿は、租税回避スキームの利用が今後更に活発化し、それに適切に対応す

る必要性が高まる場合、上記のような問題点・課題にも対処し得る有効な対抗策としては如何なる選択肢が考えられるのかという点に関する議論に資することを主な研究目的とするものである。かかる研究目的を果たすため、本稿では、主な諸外国（米国、カナダ及び英国）が如何にしてかかる問題点・課題に対処しているのか、また、実際においてどの程度の成果を挙げているかなどを分析し、かかる分析結果が我が国にとって如何なる示唆を包含しているかを見出すことを試みる。

我が国の現行制度が租税回避行為に対抗するうえで重大な問題点を有していることは、少なからず認識されているところであるが、上記の国々では、このような問題点がどれほど深刻化し、如何なる補完・対抗措置が講じられ、その実態はどのようなものとなっているかについての研究は、我が国では未だ殆ど行われておらず、国内での情報源は非常に限られている。したがって、本研究に取り組むに当たっては少なからぬ困難にも直面したが、幸い、国税庁の関係各課（課税総括課、調査課、国際業務課及び長期海外出張者等）から貴重な御意見・情報の提供を受けた。この場を借りて御礼を申し上げたい。

2 研究の概要

『序論』では、主な諸外国は、近年、タックス・シェルターに効果的に対処するために抜本的な施策を講じるようになってきているのに対し、我が国の租税回避スキームに対抗するための体制整備は、不十分なままであるという問題に着目している。かかる体制整備の遅れは、納税者間において税負担についての不公平感を醸成させているだけでなく、効率的な税務行政の実現をも困難なものとしている。今後は、従来の枠組みに囚われない施策も含めた対抗策を講じなければ、租税回避スキームを利用する者と税務当局が対峙する土俵は、益々、前者に有利なものとなっていく蓋然性があることを問題視している。

『第1章』では「租税回避行為への対応」を論じている。序論からも示唆されるように、租税回避スキームに対抗するために依拠されている従来のアプローチには大きな限界があることから、本章では、まず、新たなアプローチ・

対抗策の一つの選択肢として、包括的租税回避否認規定について論考している。包括的租税回避否認規定は、想定外の租税回避行為に対抗し得ないという個別否認規定に内在する限界を克服するうえで、重要な手段となり得るものであるが、諸外国の実状等に鑑みると、その機能にも一定の限界があることが判明する。しかも、現行の税体系は、包括的租税回避否認規定の導入によっては必ずしも手当てできない問題を有しており、かかる問題に対処することが特に重要であるという点を指摘している。

上記の問題は、現行制度の下では、租税回避スキームの全容を把握するという税務行政上の基本的な問題をクリアすることを担保するための措置が実質的に欠如しているという点に見出せる。この点は、例えば、税務調査に対する納税者や反面調査先の協力を確保し、スキームの全容を把握するという手段が担保されていないということからも明らかである。この問題を緩和するための方策が幾つか提言されているが、いずれも租税回避スキームに適切に対応するための手段としては不十分である。この問題は、実のところ、主な諸外国の税務当局も嘗て直面した問題であることから、かかる問題に対するこれらの国の取組み状況から示唆を得ることができる。

『第2章』では「米国のタックス・シェルター対抗策の意義・効果」を分析している。米国では、経済的実質主義が、タックス・シェルターを否認するうえで重要な機能を果たしているが、制度面でも、非常に多角的な対抗策が講じられている。このような対抗策の中で最も重要な制度の一つとして位置付けられるのが、タックス・シェルター開示・資料保存制度である。もっとも、当該制度に係るコンプライアンスは、ごく最近まで、低いレベルにとどまっていた。その理由としては、開示対象取引の不明瞭性及び執行体制の不備や不十分な罰則規定等が挙げられるが、2003年に米国雇用創設法が制定され、開示・資料保存義務の違反に対するペナルティが大幅に強化されたことなどによって、近年、大きな状況の変化が生じてきている。

かかる変化は、開示・資料保存制度に内在する一つの限界として位置付けられる法務職特権、租税実務家・依頼人特権及びワーク・プロダクト特権等の壁

を税務当局が乗り越えようとし、裁判所も税務当局の情報開示要求を少なからず認める姿勢を示すという趨勢が生じてきていることなどによっても促進されている。さらには、開示・資料保存義務違反に対するペナルティの強化策等を背景として、その他の関係する対抗策・補完策の有用性も高まっている。米国の諸々の対応策は、我が国における対抗策のあり方を模索する上で少なからぬ示唆を包含しているが、特に参考となるのは、フロント・エンドの対抗策の重要性とアメと鞭を駆使した多角的な施策が相乗効果を生じさせているという事実である。

『第3章』では「カナダのタックス・シェルター対抗策の意義・効果」を分析している。カナダは包括的租税回避否認規定を有している。当該規定は、タックス・シェルターの税務効果を否認する上で一定の成果を挙げたが、裁判所は、当該規定を適用することに必ずしも積極的ではなく、その機能にも大きな限界があることの認識もかなり浸透している。かかる限界に対処する措置として採用されたのは、当該規定の強化策ではなく、米国のタックス・シェルター開示・資料保存制度と同様な制度を導入するという選択肢であった。カナダの開示・資料保存制度は、制度に従って開示された情報が有効に活用され、適時の税制改正や実地調査による更正・決定件数の増加に繋がるなど、少なからぬ効果を挙げている。

もともと、カナダでも、我が国を含む多くの国々の場合と同様に、税務上の伝統的なペナルティの体系は、主に納税者を対象として構築されており、開示・資料保存制度も、義務の履行を行わないプロモーターに対する有効なペナルティによって担保されていないという点において、一つの大きな問題を抱えていた。この問題に対処するために導入されたのが第三者民事罰である。第三者民事罰は、プロモーターの詐欺的な行為に対して適用されるものであり、一定の牽制機能の発揮が期待され、同様な対抗策は、その後、豪州でも採用されている。第三者民事罰が立脚する視点は、我が国にも重要な示唆を包含しているが、その適用範囲や果すべき役割等を巡っては議論の余地がある。

『第4章』では「英国のタックス・シェルター対抗策の意義・効果」を分析

している。英国では、1982年、貴族院が実質主義の適用を認めるラムゼイ原則を示したことによって、1936年に示されたウェストミンスター原則によって高められた形式的解釈主義の優位という趨勢には修正が加えられたが、ラムゼイ原則にも一定の限界があることが明らかになるにつれ、包括的租税回避否認規定を導入する動きが活発化したという経緯がある。もっとも、近年では、包括的租税回避否認規定の導入に当っては、クリアランス制度に代表されるような体制整備が必要となり、かかる体制の整備には少なからぬ困難が伴うという見方が強まり、導入論が声高に主張されることも少なくなった。

包括的租税回避否認規定の導入論が沈静化した背景には、2004年、英国でも租税回避スキーム開示・資料保存制度が導入され、当該制度がうまく機能しているという事実もある。当該制度は、法務職特権との関係から制度設計上の制約を余儀なくされたという経緯があるが、制度が簡素で開示対象取引が限定されていること、また、「脱税を目的とする新たな犯罪」を厳しく罰する財政法144条の制定等を背景として、その有用性が高まっている。当該制度は、その後、対象となる範囲を拡大する制度改正によって、米国やカナダの開示・資料保存制度により近いものとなったが、制度導入当初の制度設計と財政法144条が立脚する視点等は、我が国にも重要な示唆を提供するものである。

『終章』では、最近の米国最高裁判所の「電信詐欺法」に関する判決に目を向け、国内法の解釈・適用とその国際的な効果という問題の税務におけるインプリケーションを探るとともに、主要国における対抗策のグローバル化に向けた動きに着目している。このような解釈・動きによっても補強されている開示・資料保存制度の潜在的な有用性に鑑み、その我が国におけるあり方を検討する場合、制度設計上、特に重要なのは、①制度の実効性を担保する措置を組み込む一方で、②制度に係るコンプライアンス・コストを低く抑えるという視点である。かかる視点から、「税負担の軽減効果を伴う（商品）スキームの開示・資料保存制度案」を提示し、その具体的な制度設計上のポイントを論考している。

本制度案は、上記の視点にかなりの重きを置いていることから、各国の開

示・資料保存制度とは、幾つかの点において大きく異なっている。例えば、当該制度案の下では、プロモーターによるスキームの事前開示という制度設計を行っていない。また、開示・資料保存義務の違反に対してペナルティを科するのではなく、かかる義務の違反と当該スキームの税務効果の否認という「二段階基準」が満たされる場合に、通常の過少申告・無申告加算税に代えて、高率の加算税を課するという制度設計を行っているが、そもそも、米国や豪州等のペナルティ体系からも示唆されるように、単純なミス等に起因する場合と租税回避を意図した行為に起因する場合とでは、過少申告に適用される加算税率が異なることには合理性がある。

『結語』では、本制度案は、制度設計上の柔軟性に富んでおり、例えば、上記②に係る負担を特に問題視する場合には、かかる負担を大幅に軽減する制度設計（例えば、開示義務を伴わない高率加算税制度の単独導入）も可能であるが、逆に、本制度案では、租税回避スキームの全容の早期把握という課題への対応が不十分であるという見方もあり得るという点にも着目している。後者の見方からすると、各国の制度と同様な制度設計案（「日本版租税回避スキーム開示・資料保存制度案」）が有力な選択肢となろう。結局のところ、いずれの制度設計が望ましいかは、租税回避行為の今後の趨勢及び現行制度の限界に対する認識の程度如何等に左右されようが、本制度案は一つの重要な視点を包含するものであると思料する。

目 次

序論	11
第1章 租税回避行為への対応	17
第1節 事後的な対抗策の有用性と限界	17
第2節 現行の対抗策の問題点	21
1. タックス・シェルターの属性に起因する問題	21
2. 我が国の現行制度の問題点	23
3. 問題点の改善策とその限界	29
(1) 租税制裁のあり方の見直しによる対応策	29
(2) 立証責任の転換による対応策	32
第2章 米国のタックス・シェルター対抗策の意義・効果	36
第1節 多角的な対抗策の位置付け	36
第2節 タックス・シェルター開示・資料保存制度の特徴	38
1. プロモーターの開示・資料保存義務のポイント	38
2. 納税者の開示・資料保存義務のポイント	42
第3節 開示・資料保存制度の問題点とその原因	45
1. コンプライアンスに係る問題	45
2. コンプライアンス問題の発生原因	48
(1) 開示対象範囲の不明瞭性及び執行体制の不備	48
(2) 不十分な制裁措置	51
第4節 開示・資料保存制度の強化策	53
1. カリフォルニア州政府の新たな対抗策	53
2. 米国雇用創設法のポイント	55
(1) 納税者の開示義務違反に対するペナルティの強化	55
(2) プロモーターに対するペナルティの強化	57
3. 米国雇用創設法の意義と限界	60
第5節 開示・資料保存制度と法務職特権及び融和策との関係	61

1. 法務職特権と租税実務家・依頼人特権の位置付けの変貌	61
2. 開示・資料保存制度の強化策のアムネ스티・プログラムへの影響	68
第6節 我が国への示唆	72
第3章 カナダのタックス・シェルター対抗策の意義・効果	79
第1節 GAARの効果と限界	79
第2節 タックス・シェルター開示・資料保存制度	83
1. 開示・資料保存制度のポイント	83
2. 開示・資料保存制度の有用性と課題	86
第3節 第三者民事罰導入のインプリケーション	91
1. 第三者民事罰導入の背景とその特徴	91
2. 第三者民事罰の適用上の基本原則	93
3. 第三者民事罰の適用を巡る議論	95
第4節 我が国への示唆	99
第4章 英国のタックス・シェルター対抗策の意義・効果	104
第1節 ウェストミンスター原則とラムゼイ原則の趨勢	104
第2節 GAAR案を巡る議論	108
第3節 租税回避スキーム開示制度の特徴	110
1. プロモーターの開示義務のポイント	110
2. 納税者の開示義務とコンプライアンス	112
第4節 法務職特権の位置付け	114
第5節 開示制度の改正と意義	116
第6節 我が国への示唆	119
終章 国際化する対抗策と我が国の対抗策の選択肢	125
第1節 開示・資料保存制度の潜在的有用性と限界	125
第2節 最近の新たな動きとグローバルな対応策	127
1. 電信詐欺法に関する最近の米国最高裁判決のインプリケーション	127
2. グローバルな対抗策の最前線と開示制度との関係	129
第3節 我が国のスキーム開示・資料保存制度案	131

1. 開示・資料保存制度案の意義と位置付け	131
2. 「税負担の軽減効果を伴う商品スキームの開示・資料保存制度案」	133
3. 「税負担の軽減効果を伴うスキームの開示・資料保存制度案」	140
結語	142

序論

近年、税務行政を取り巻く環境は大きく変化してきている。とりわけ、国際取引の活発化・複雑化の進展は著しく、納税者のタックス・プランニングや租税回避行為も、益々、国際化・大衆化してきている。今後は、情報技術の革新や国際的投資に対する規制緩和の流れが加速することなどにより、かかる状況が更に顕著なものとなることは必至である。福田国税庁長官は、「国の税制の差異や隙間を巧みに利用して税負担を軽減するような取引があるが、国際的租税回避に積極的に取り組みたい」と述べているが⁽¹⁾、人的資源の将来的な拡充に限界がある税務当局にとって、適正かつ公平な課税の実現という使命を果たすことは益々困難な課題となつてきており、上記のような展望の下、かかる取組みも少なからぬ困難に直面することが予想される。

高齢者控除や定率減税の見直しなどの給与所得者や高齢者の負担増に繋がる内容を含む最近の税制改正や迫り来る消費税率の引上げという流れの中で、少なからぬ者が悲鳴をあげていると言われている反面⁽²⁾、富裕層を中心とした一部の者は、タックス・プランニングによって税負担の軽減を図るという動きを活発化させている。このような状況が顕著に認められる昨今においては、一般の納税者からも、高所得者のかなりの部分が税の合法的回避法を利用して我が国での税負担を回避しているなどの不公平感が表明されているところであるが⁽³⁾、実のところ、この「合法的回避法」の中には、必ずしも合法的であるとは言いきれないものも含まれているにもかかわらず⁽⁴⁾、その多くは税務当局によって把握されていない虞もある⁽⁵⁾。

(1) この点については、日本経済新聞平成 18 年 7 月 29 日付朝刊参照。

(2) このような指摘については、朝日新聞平成 18 年 7 月 23 日付朝刊参照。

(3) かかる意見については、朝日新聞平成 18 年 7 月 30 日付朝刊参照。

(4) 中里は、「複雑なタックス・シェルターとはいっても、所詮は、脱法行為がほとんどである」と述べている。この点については、中里実『タックス・シェルター』有斐閣（平成 14 年）185 頁参照。

(5) 例えば、米国の税務当局が把握しているタックス・シェルターは氷山の一角でしかないことについては、サマーズ元財務長官（Lawrence Summers）が、1999 年 3 月 22

その他の主要国の税務当局も凡そ同様な問題に直面している。これらの国では、税負担の回避を行うための手段として、租税回避を主な目的として考案されたタックス・シェルター（「課税逃れ商品」などと称される租税回避スキーム）が積極的に利用されるようになってきている⁽⁶⁾。かかるスキームは、古典的で単純な租税回避行為とは異なり、租税専門家等が税法のループ・ホールを突いて考案した複雑で高度にソフィスティケートした人為的な商品であるため、人的資源や時間等において制約を有する税務当局は、かかる商品スキームの全容を適切に把握し、その税務効果を否認することがかなり困難な状況にある。

無論、節税行為は納税者の権利であり、全ての租税回避行為が税務上否認されるわけではないが、租税回避スキームやタックス・シェルターの中には、不当に税負担を軽減若しくは回避するような不適切なものが数多く存在しており、それらに該当する商品を勧奨する、或いはかかる商品を積極的に利用するということは、国に納まるべき税収額を不当に引き下げるという直接的な負の財政効果を生じさせるだけでなく、間接的に、その他の納税者等のコンプライアンスにも悪影響を及ぼし、適正かつ公平な課税を実現せんとする税務行政にとって深刻な問題を惹起することとなる。

上記のような問題がどれほど深刻化しているかは国によって多少の程度の差はあるが、例えば、米国の財務省・内国歳入庁は、法人が濫用的なタックス・シェルターを利用することで毎年 100 億ドルの税収を失うリスクに晒されていると見積っている⁽⁷⁾。その他の主要国の場合、問題の深刻さは危機的な状況にまでは

日、タックス・エクゼクティブ・インスティテュート（Tax Executive Institute）で行ったスピーチでも述べられている。スピーチの詳細については、<http://www.ustreas.gov/press/releases/rr3030.htm> [平成 18 年 9 月 11 日] 参照。

(6) タックス・シェルターとは、所得等をシェルター（保護・遮蔽）することを目的として開発されたスキームの総称である。米国やカナダにおけるその税法上の定義については、本稿第 2・3 章参照。なお、本稿では、租税回避スキームとタックス・シェルターという言葉を凡そ同義のもの解し、特に区分して使い分けていないが、我が国については、タックス・シェルターという文言が未だ一般化していないことから、原則として、租税回避スキームという表現を用いている。

(7) このような見積りは、スタンフォード大学のバンクマン教授（Joseph Bankman）の試算額と凡そ一致する。この点については、第 60 回 IFA 年次総会（2006 年 9 月開

至っていないにしても、租税回避スキームに関与する者と税務当局とが対峙する土俵は、従来にも増して税務当局側に不利なものとなっており、かかる状況は、租税回避スキームを勧奨するプロモーターや納税者をして、益々、租税回避行為への関与を活発化させるといった悪循環を生じさせている。

幸い、我が国の場合、納税者のコンプライアンス意識が高いこと、税制の複雑化がそれほど顕著でないこと、源泉徴収制度が広範に適用されていること、また、税理士制度が存在していることなどの様々な事情を背景として、租税回避スキームの利用は、その他の主要国に比べ、未だそれほど一般化していないようである。しかし、世界有数の金融資産大国である我が国が、国際的な租税回避スキームと無縁であるはずもなく、実際、既に、国際的な租税回避事案などが散見されており、税務当局が把握している租税回避スキームが、その全体像を示していると想定するのは、非現実的であろう。

例えば、最近、社会的にも大きな問題となったライブドア事件では、有価証券取引報告書の虚偽記載などの不正が認められたほか、海外の投資事業組合等を不正に利用するなどの手法を駆使した不透明な取引や複雑なスキームによって、税負担のあり方にも不当に影響する利益の付替えなどの行為があったことが判明した。当該事件を通して露呈したのが、このようなスキームを的確かつ適時に把握するという行政側の態勢の整備が、かなり遅れているということであり、しかも、かかる行為の実態は、金融・証券関係の不正の発覚を端緒として、ようやく把握されるに至ったというのが実状である。

このような態勢整備の遅れに対処するために、金融・証券の分野では、「証券取引法等の一部を改正する法律」（平成 18 年法律第 65 号）が制定され、有価証券虚偽記載に対する罰則の強化や一般投資家向けのファンドを登録制とするなどの諸改革を断行する金融商品取引法が、従来の証券取引法にとってかわることと

催)における同教授の発表資料でも示されている。同総会での発表内容等の主なポイントについては、拙稿「第 60 回 IFA 総会—主なテーマを巡る議論の評釈と論考—」税大ジャーナル第 4 号(平成 18 年)参照。

なる⁽⁸⁾。確かに、税務の分野でも、平成 17 年の税制改正によって、海外の投資事業組合等を利用した不透明な取引を利用する行為に対抗するために、有限責任事業組合の事業に係る組合員の事業所得等の所得計算の特例（租税特別措置法 27 条の 2）が制定されるなどの措置が講じられているが、未だ従来の枠組みから大きく踏み出すには至っていない⁽⁹⁾。

他方、主な国々の税務当局の多くは、多様化・複雑化する租税回避スキームに対し、従来の税務行政の枠を超える措置も含めた様々な対抗策を講じるようになってきている。そもそも、これらの国の中には、租税回避行為を否認する包括的な租税回避否認規定を有している国や納税者の取引・所得の把握に資する納税者番号制度・租税条約のネットワーク、税務当局の強力な情報収集権限及び法令違反に対する厳しい制裁措置等を有している国もあるが、これらの措置の強化を図るだけでなく、新たな視点に立った措置も講じられている。

このように、主な諸外国と比べた場合、我が国の税体系は、租税回避行為に対抗するという点においてかなり不十分であるだけでなく、その他の行政分野と比べても、法律に違反する行為を抑止するための体制の整備という点において遅れている部分が認められる。もっとも、この点は、国際的な租税回避スキームやタックス・シェルターへの対応という今日的な課題の出現によって新たに惹起されたというよりは、古典的な租税回避行為への対応においても既に問題視されていたことが、これらの利用の活発化に伴って深刻化してきているに過ぎないといえよう。

いずれにしても、上記の問題点は今後更に深刻化する蓋然性がある。というのも、1980 年代から 1990 年代に米国で盛んに利用されたスキームが、最近、カナダやフランス等で販売されるなど、タックス・シェルターは、利益が見込める市

(8) もっとも、このような開示ルールの強化策も、主な諸外国と比べれば、未だ部分的であって、実態把握制度の遅れが目立つという指摘がされている。かかる指摘については、日本経済新聞平成 18 年 8 月 18 日付朝刊参照。

(9) この税制改正は、いわゆる航空機リース事件についての名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日判決（平成 15 年（行ウ）第 26 号ないし第 31 号、判例タイムズ 1204 号 224 頁）等で国側が敗訴したことに起因したものであると考えられている。

場や規制が緩い国を求めて移動する傾向がある⁽¹⁰⁾。体制整備の遅れは、租税専門家である弁護士や税理士の報酬の自由化等に代表される最近の規制緩和措置と相俟って、世界でも有数の金融資産を有する我が国にタックス・シェルターを呼び込む誘因となり得るわけであり、既に日本の富裕層は、「脱法もいとわない」とされるプライベート・バンキング部門」の新たな上客として注目されているという⁽¹¹⁾。

本稿は、我が国における体制整備の遅れによって、問題視すべき税負担回避スキームの利用が加速するのではないかという危機感の下、将来的な体制の整備に資する選択肢とそのあり方を検討することを主な目的とするものである。かかる検討を行うにあたっては、まず、我が国の税体系は、租税回避スキームに対抗する上で、如何なる問題点や限界を有しているのかを論考する。次に、主な諸外国（米国、カナダ及び英国）のタックス・シェルターへの対抗策の実態を考察し、その有用性と課題を探り、示唆を得たうえで、我が国における租税回避スキームに対抗するための施策の1つの選択肢について、具体的な制度設計のあり方を模索する。

このような模索を行うことの重要性の程度は、今後の我が国における租税回避スキームの興隆及び税負担に対する不公平感の高まりの程度等に左右されよう。確かに、現状では、個別否認規定の整備に代表される従来の対抗策から大きく踏み出す抜本的な選択肢については、租税法律主義の優位や納税者の権利意識の高揚が認められる中、その導入のためのハードルは低いものではないであろう。しかし、他方で、国税当局による捕捉が難しい投資事業組合から他の組合への出資や国税が見抜けぬ流出の構図・ヤミ資金化等によって日本の富裕層の金融資産は

(10) 例えば、映画フィルム・リース事件（平成10年10月16日大阪地裁判決、平成8年（行ウ）第103号、訟務月報45巻6号1153頁）で問題となった取引スキームは、イギリス等で売れなくなった（陳腐化した）課税逃れ商品が、日本版ストラクチャーに姿を変えて課税逃れ商品として日本で販売されたものであると考えてよからうという指摘がある。この指摘については、中里・前掲『タックス・シェルター』273～274頁参照。

(11) かかる表現については、朝日新聞平成18年7月20日付朝刊参照。

既に租税回避の世界へとしみ出しているという事実も指摘されている⁽¹²⁾。

やはり、従来の枠に収まらない租税回避スキームへの対抗策の選択肢についても、検討を行わなければならない時期は既に来ていると言わざるを得ない。本稿で模索する選択肢は、租税回避スキームの把握方法の1つとして検討を行っているものであり、必ずしも租税回避スキームに対抗する上で最も効果的であって導入の優先順位も最上位にあると位置づけるべきであると断言するわけではないが、諸外国における実態や我が国での現場でのニーズ及び税務行政を巡る諸環境等を踏まえると、租税回避スキームに対抗する上で現行の制度が有している脆弱な部分と限界を補完する機能を果たし得る選択肢として、検討に値するものであると思料する。

我が国の税制及びその執行に係る現状に鑑みると、租税回避スキームに関与する者と税務当局とが対峙する土俵は、諸外国の場合以上に、既に前者にかなり有利なものとなっており、このような状況は、とりわけ、上記の現行制度の脆弱な部分と限界への手当てが措置されない場合、今後更に深刻化する蓋然性がある。適正かつ公平な課税の実現は、年々、実現困難な課題となってきたわけであり、かかる問題は、税務当局内にとどまらず、かなり広く認識されるようになってきている⁽¹³⁾。かかる問題意識の下で行った本稿における考察が、租税回避行為に対する対抗策を巡る今後の議論に幾らかでも資する視点を提供することができれば幸いである。

(12) このような指摘については、朝日新聞平成18年7月20・23日付朝刊参照。

(13) 例えば、時として税務当局と対立する立場に立つこともある者も、この点を問題視し、課税逃れ商品を開発する側とそれを防止する側との間には厳しい緊張関係とある種の微妙なバランスが保たれている必要があるが、この対立は、日本では、目下、前者に一方的に有利なものとなっており、現在の段階で所得課税を放棄してしまうことが実際上不可能である以上、研究者は、所得課税制度を減ぼしかねない課税逃れ商品の繁茂に対して一定の対応策を考える義務があると述べている。かかる意見については、中里・前掲『タックス・シェルター』4～5頁参照。

第1章 租税回避行為への対応

第1節 事後的な対抗策の有用性と限界

租税回避スキームやタックス・シェルターの規模が相当程度のものに達すると、その更なる興隆を押しさえ込むには、単独の対抗措置では十分ではなく、複数でしかも多角的な対抗措置が必要となることは、多角的な対抗策を講じている国も、その興隆を十分に押しさえ込むには至っていないという点からも示唆される。これらの多角的な対抗策の各々の機能は複合的であり得るが、その主たる機能に着目して大別すると、事後的な対抗策とそれ以外の対抗策（アップ・フロント若しくはプロアクティブな対抗策）とに区分される。前者に該当する代表例が個別否認規定や包括的租税回避否認規定（General Anti-Avoidance Rule, 以下「GAAR」という。）である。

GAAR は、租税回避行為に対抗するうえで特に重要な手段として位置づけられるものである。租税法律主義や「形式的解釈主義の優位」（ascendancy of textualism）が昨今における趨勢となっており、税法において否認規定が存在しないということは、租税回避行為が仮装行為や法律を濫用する行為等に該当しない限り、租税回避行為への対抗上、致命的となり得る。確かに、一定の取引の税務効果を否認する個別否認規定を整備することは重要であるが、そこに一定の限界が存することは、各個別否認規定の射程範囲が限られているほか、そもそも今日的な租税回避スキームの多くは、その射程範囲外、すなわち、ループ・ホールを突いて考案されていることから明らかである。

したがって、租税法律主義の下では、GAAR が存在しない場合、一定の租税回避スキームを否認する法律上の根拠は見出し難いという問題が少なからず生じることとなる。もっとも、租税回避行為を実質主義（「実質課税の原則」とも称される。）に代表される租税原則等によって否認する余地は残されている。実際、実質主義を適用して租税回避行為を否認する処分を認めた裁判例もないわけではない。その代表例として挙げられるのが昭和46年3月30日東京地裁判決（昭和

41年（行ウ）第25号、訟務月報17巻7号1166頁）である。

上記判決において、原告は、旧法人税法31条でいう同族会社に該当せず、税務署長が法人の行為計算の否認をし得るのは、法律に明文の規定がある場合に限りされると主張したのに対し、裁判所は、同条を確認規定と解する立場に立脚し、法人が租税回避の否認若しくは軽減の目的で、ことさら不自然、不合理な行為計算をすることにより、不当に法人税の負担を免れる結果を招来した場合には、税務署長は、かような行為計算を否認し、経済上合理的に行動したとすれば通常とったであろうと認められる行為計算に従って課税し得るものと解するのが相当であると判示した。

最近でも、映画フィルム・リース事件に対する大阪高裁平成12年1月18日判決（平成10年（行コ）第65号、訟務月報47巻12号3767頁）では、課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則として、法律の明文規定が必要となるが、仮に明文の規定がない場合でも、租税回避を目的とする行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきであるとの見解に立脚し、納税者が組合の事業の用に供していない映画フィルムの減価償却費を損金の額に算入することは認められないと判示された。

他方、実質主義を適用した更正処分を取り消した裁判例も多い。例えば、当事者が二つの不動産を相互に譲渡する取引は売買であるのか交換であるのかが問題となった東京高裁平成11年6月21日判決（平成10年（行コ）第108号、訟務月報47巻1号184頁）において、裁判所は、納税者がこれらの取引について、各別の売買取引及び各売買代金の相殺という法形式を採用した理由が、本件資産の譲渡による所得税負担の軽減を図るためであったとしても、当該契約の法形式が仮装のものであると認定できない以上、租税法律主義の下では、法律の根拠なしに当事者の選択した法形式を通常用いられるものに引き直して課税することは認められないと判示した。

確かに、近年、租税法律主義の優位性は顕著なものとなってきているというのが実状であり、上記の映画フィルム事件に対する大阪高裁判決についても、私法上有効な法律関係を無視して課税を行うという裸の実質主義を認めたものではな

く、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がされるべきことを意味するにとどまるものであるという見方をする向きもある⁽¹⁴⁾。実際、その上告審（最高裁第三小法廷平成 18 年 1 月 24 日判決、平成 12 年（行ヒ）第 133 号、裁判所時報 1404 号 14 頁）では、実質主義の問題とは異なる観点から判決が下されている⁽¹⁵⁾。

そもそも、実質主義には法実質主義と経済実質主義があると言われている。形式対実質等の問題について、法実質主義は、法対法、つまり法形式（法適用上仮装された表見的事実）対法実質（法適用上真実の法律事実）の問題として捉えるのに対し、経済実質主義は、法対経済、つまり法形式（私法上の法律要件を充たした法律事実）対経済実質（経済的成果をもたらせる事実）の問題として捉えるという説明がされているが⁽¹⁶⁾、法実質主義に基づく租税回避行為の否認はともかく、経済実質主義の適用による否認については、最近、その適用がかなり限られているという趨勢が認められる。

実質主義についての上記のような学説・司法判断の趨勢は、最近、原文の文言を尊重・重視する形式的解釈主義の優位が顕著なものとなっている主要国においても、およそ同様に認められるが、GAAR を有する国では、一定の租税回避行為については、GAAR の存在によって、その否認がはじめて可能となったというケースも少なくない。GAAR は、個別否認規定に比べ、租税回避否認の確実性という点では劣るものの、個別否認規定が一定の租税回避行為に対する後手の対応を原則とするのに対し、GAAR は具体的に想定していない租税回避行為の否認を可能にする機能を有しており、租税回避行為に対する有効な対抗策となり得る潜在性を秘めている。

(14) かかる見方については、中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応（上）」ジュリスト 1169 号（平成 11 年）122～123 頁参照。

(15) 最高裁は、納税者による映画フィルムの減価償却費については、本件映画が組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、本件組合の事業の用に供しているものということとはできないことから、平成 13 年改正前の法人税法 31 条 1 項という減価償却資産に当たらないとして、その損金処理は認められないと判示した。

(16) このような説明・定義の仕方については、吉良実『実質課税論の展開＜阪南大学叢書 12＞』中央経済社（昭和 56 年）64 頁参照。

もつとも、かかる機能がどれほど発揮されるかは国によって異なる。実のところ、各国における GAAR の適用範囲は、必ずしも十分に明確ではない。GAAR の射程範囲について、このような不透明性が認められるのは、GAAR の下でも、否認可能な租税回避と否認できない租税回避があり、その境界線がそもそも明確ではないに加え、各国の裁判所が、租税法律主義や実質主義に対し、どのようなスタンスをとっているかによって、かかる境界線が微妙に変動するからである。

GAAR の効果については、上記のような不透明性・不確実性が伴うことから、その導入に際しては、アドバンス・ルーリングなどによる予測可能性の提供を可能にする体制の整備が不可欠となるなどの指摘もある⁽¹⁷⁾。かかる体制の整備が実現すれば、ある程度の透明性の向上を図ることが可能となると思料されるが、GAAR の有用性については、かなり慎重な見方をする向きもある⁽¹⁸⁾。他方、GAAR が有する潜在的な力に威嚇を感じ、税務当局による濫用の可能性を特に問題視する向きもある。

GAAR の潜在的な有用性、限界及び得失等を巡っては、上記のような異なる見解が見受けられ、日本版 GAAR の導入を巡る議論においても、同様な点が争点になるものと考えられる。日本版 GAAR の導入のハードルは低くはなく、仮に、その導入が実現しても、上記のような問題・課題等への対応が必要となると想定されるが、その有用性は、租税回避行為の否認の根拠としてだけではなく、租税回避行為全般に対する牽制効果という点にも見出すことができる。実際、その導入によって、租税回避スキームを利用する者と税務当局とが対峙する土俵が後者に対して今後益々不利なものとなることに対して一定の歯止めが掛かることとなるう。

(17) 英国における GAAR の導入を巡る議論においても、このような見方が支配的である。この点の詳細については、本稿第 4 章第 2 節参照。

(18) 例えば、我が国において GAAR が導入されたとしても、その解釈・適用を巡る法的紛争が生ずるから、問題はやはり司法的な対応にゆだねられるはずであるから、結局、あってもなくても同じことではないかという見方がある。かかる見方については、中里・前掲『タックス・シェルター』10・183～184 頁参照。

第2節 現行の対抗策の問題点

1. タックス・シェルターの属性に起因する問題

上記の通り、GAARには潜在的な有用性が認められ、我が国がGAARを有していないことは、税務当局にとって、租税回避行為に対抗する上での1つの弱点・問題点であることは疑いない。この問題点の深刻さがどの程度であるのかは、現行制度の下で否認されている租税回避行為と日本版GAARが導入されることによって否認が可能となる租税回避行為との間には如何なる差異が存在するかという点にかかってこよう。また、この差異がどれほどのものかによって、日本版GAARの導入の必要性やその制度設計のあり方も、多少なりとも異なっ

てこよう。このように、日本版GAARの有用性は、上記の点やその制度設計如何等に左右されるものの、租税回避スキームに対抗するうえでの有力な選択肢の一つとして位置づけられよう。但し、本稿では、その対抗策としての有用性如何については、各章において採り上げる一部の主要国での実態や導入を巡る議論等を考察するにとどめ、その詳細な検討は、将来的な課題とする。本来、租税回避行為に十分に対抗するためには、多面的な対策が必要となるが、本稿では、プロアクティブな対抗策の重要性に焦点を合わせた検討を行う。

確かに、様々な対抗策を有していたとしても、租税回避スキームの税務効果を否認するための有効な手段を有していなければ余り意味がないといえようが、GAARを有していなくても、悪質な租税回避行為については、現行制度の下でも、法実質主義や法の濫用の法理等の適用によって否認する余地が残されている⁽¹⁹⁾。他方、プロアクティブな対抗策を実質的に有していないということは、租税回避への対策上、致命的なものとなり得る。なぜなら、悪質な租税回

(19) 納税者による法の濫用を認めて税務当局の処分が妥当であると判示した最近の裁判例としては、法人税法69条が定める外国税額控除制度の濫用が問題となった最高裁平成17年12月19日判決第二小法廷判決（平成15年（行ヒ）第215号、判例時報1402号7頁）がある。

避行為が存在していても、そもそも、それを適切に把握する体制が整備されておらず、かかる行為の存在を把握できなければ、当然のことながら、その否認にも至らない。

昨今の租税回避スキームやタックス・シェルターは、人為性・取引の複雑性等を主な特徴としているが、秘匿性という点も顕著に認められる属性である。そもそも、租税回避スキームを考案或いは勧奨するプロモーターは、租税回避を実現するスキームの内容をその他の同業者等に対して秘匿し、その独自性・独占的地位を確保することによって、利益の最大化を図ることができる。また、スキームの全容或いは一部を税務当局に対して極力秘匿することによって、スキームの税務効果を否認できるか否かの判断を遅延させる、或いは判断を誤らせることが、プロモーターや投資家の利益を確保するうえで、非常に重要なポイントとなる。

例えば、米国では、数年前まではプロアクティブな対抗策の整備が不十分であったことなどを背景として、プロモーターの間では、タックス・シェルターの命は、それが税務上否認されるか否かではなく、それがどれくらいの間、税務当局に見つからないでいられるかに係っているといわれていた。確かに、その頃は、あるタックス・シェルターが税務当局に否認され、新たな税負担やペナルティが生じ、また、仮に損害賠償金を顧客に対して支払うこととなったとしても、そのタックス・シェルターの勧奨・販売によって膨大な利益を上げていけば、プロモーターとしては、十分に採算がとれたのである。

しかも、少なくとも、1995年に米国内国歳入庁内において「タックス・シェルター分析課」(Office of Tax Shelter Analysis)が設立されるまでは、タックス・シェルターを的確に分析するための人的資源や経験が極めて限られていたことなどから、調査官が仮にタックス・シェルターに遭遇したとしても、そもそも、どれくらいのケースにおいて、それがタックス・シェルターであると問題視し、その全容の解明を行うような調査を経て、その税務効果を否認するに至ることができたかについては、必ずしも多くを期待することは困難であった。

実際、サマーズ（Lawrence Summers）元財務長官は、2000年、タックス・シェルターを濫用する取引によって、米国は、これからの十年間で、少なくとも見積っても数百億ドルもの税収を失うであろうと危惧する発言を行い⁽²⁰⁾、また、ロソッティ（Charles Rossotti）元内国歳入庁長官は、2002年、内国歳入庁は予算や人的リソースの制約によってタックス・シェルターとの「戦いには勝利しているが、戦争には敗れている」（‘winning the battle, but losing the war’）と述べたが⁽²¹⁾、確かに、米国では、調査等によってそもそも把握されない、或いは仮に把握されても更正・決定処分には至らないこととなった課税されるべきタックス・シェルターが多数に上ったため、膨大な額の税収が失われた。

2. 我が国の現行制度の問題点

上記1で考察したような問題は、程度の差こそあれ、昨今の租税回避スキームやタックス・シェルターの属性上、どこの国においても生じ得るわけであり、我が国の場合も決して例外ではない。そもそも、従来の税務執行体制は、上記のような問題に適切かつ十分に対処するというところに相当な重きを置いて構築されているものではないことから、従来の執行制度の根本的な改革を図らない限り、かかる問題への適切な対処を図ることに一定の限界があるが、このような限界は、主要国の中でも、我が国の場合において、特に深刻な問題となり得ることを示唆する事実が認められる。

実のところ、我が国は、租税回避スキームの全容把握を担保するための制度

(20) この発言については、David Cay Johnson, Tax Shelters for Businesses Flourish as IRS Scrutiny Fades, New York Times, Dec. 19, 2000, also at <http://www.globalpolicy.org/nations/haven/2000/1219dcj.htm> [平成17年2月21日] 参照。

(21) この点については、ロソッティ元長官が2002年9月に歳入庁監視委員会に対して提出した報告書（‘Report to the IRS Oversight Board Assessment of the IRS and the Tax System’）参照。因みに、「戦いには勝利している」とは、経済的実質主義の適用による否認が、少なからぬ場合において、裁判所によって認められていることなどの事実を踏まえた上での表現であろう。

を実質的に有していない⁽²²⁾。確かに、現行制度の下、納税者の取引の全容を把握するための主な手段としては、実地調査や反面調査があり、これらの調査の実効性を担保するために、所得税法 148 条及び法人税法 126 条は、青色申告者の取引記録・帳簿書類の備え付け義務（以下、「帳簿保存義務」という。）を定めており、所得税法 156 条及び法人税法 131 条は、推計課税に関する定めを置いている⁽²³⁾。しかしながら、かかる手段は、納税者や反面調査先の者が調査に対して非協力的である場合などには、その目的を十分に果たすことができない。

というのも、推計課税については、納税者の財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業規模を同業者のものと比較することなどの手法に基づいて行われるが、その対象は、原則として、白色申告に係る所得に限定されており、青色申告に係る所得に対する適用は制限されているほか、そもそも、課税要件の充足を免れることを主たる目的とする租税回避スキームの場合、主な争点となるのは、その税務効果が否認できるか否かであることから、推計課税を定める規定は、多くの場合、租税回避スキームに対する有効な対抗策とならない。

他方、納税者や反面調査先による帳簿保存義務については、確かに、その違

(22) この点については、例えば、平成 17 年度税制改正により、所得税法 227 条の 2 が設けられ、有限責任事業組合契約に関する法律 29 条 3 項が定める会計帳簿の作成及び保存が義務付けられる組合員は、その利益の額又は損失の額についての計算書を当該計算期間の終了の日に属する年の翌年 1 月 31 日までに税務署長に提出しなければならないとされたことは、租税回避スキームの実態把握に資するものとして注目されるが、個別的な対応措置の域にとどまるものである。

(23) 白色申告者の簡易な方法による帳簿保存義務については所得税法 231 条の 2 が定めている。なお、本稿では、直接税に限定した論考を行うこととするが、因みに、消費税法 58 条や酒税法 46 条等でも帳簿保存義務が定められている。消費税法では推計課税に関する規定はないが、推計課税の定めは確認的な規定であり、明文の規定がなくとも推計課税は可能であると解される。この点については、昭和 39 年 11 月 13 日最高裁第二小法廷判決（昭和 38 年（オ）第 725 号、訟務月法 11 巻 2 号 312 頁）参照。消費税の場合、帳簿及び請求書等の保存は、課税仕入れ等の税額控除を行うための必須条件である（消費税法 30 条 7 項）。また、酒税法等には帳簿保存義務違反に対する罰金等の定めがある（酒税法 59 条 1 項 3 号、印紙税法 25 条 3 号等）。

反は、所得税法 150 条及び法人税法 127 条が定める青色申告の承認の取消しという不利益処分（青色申告特典の不適用）の対象となる。さらに、不答弁・偽りの答弁、検査忌避及び偽りの記載のある帳簿等の提示等の調査非協力が認められれば、かかる行為者は、所得税法 242 条 1 項 8・9 号及び法人税法 162 条 1 項 2・3 号が定める 1 年以下の懲役又は 20 万円以下の罰金の対象となる。

ところが、青色申告の承認の取消しという不利益処分については、青色申告の奨励が、長きに亘って税務行政上の政策となっていることから、税務当局は、承認の取消しを行うのに必ずしも積極的ではなく、実際に取消しが行われるのは、重加算税の対象となる場合や帳簿保存義務の不履行が顕著であり、推計課税が必要とされるような場合に限定されている。しかも、租税回避スキームの場合、スキームに関係する情報は、そもそも、帳簿保存義務の対象となるのか、また、帳簿保存義務の記載事項に含まれるとしても⁽²⁴⁾、どの程度の記載が必要であるかという点が特に問題となる⁽²⁵⁾。

さらには、税法違反行為に対して刑罰を適用することは、その他の大半の行政分野と同様に、謙抑主義や手続面でのコスト等の観点から制限されてきたという経緯がある。とりわけ、我が国の申告納税制度の下では、逋税行為は行政犯であるという伝統的な意識から脱却しきれず、旧賦課課税制度の考え方に引き摺られた「国庫説」に立脚した「租税債権説」と同様な考え方が支配的であつ

(24) 青色申告者の帳簿保存義務の対象となる保存すべき帳簿等や記載事項については、所得税法施行規則 56 条以下・法人税法施行規則 53 条以下に各々定められている。とりわけ、所得税施行規則 63 条 1 項 3 号は、相手方から受け取った注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類及び自己の作成したこれらの書類でその写しのあるものについて、5 年間の保存義務、法人税法施行規則 59 条 1 項 3 号は、これらについて、7 年間の保存義務を課している。

(25) 荒川民商事件についての昭和 48 年 7 月 10 日最高裁決定（昭和 45 年（あ）第 2339 号、訟務月報 19 卷 9 号 125 頁）では、所得税法 234 条による質問検査権の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の規定のない実施の細目については、質問検査の客観的な必要性があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限のある税務職員の合理的な選択にゆだねられているものと解されると判示された。

たという事実があるほか⁽²⁶⁾、(1)膨大な時間と労力が必要となるため、行政庁が刑事事件の処理手続にゆだねることを好まないこと、(2)司法関係機関は、それほど反社会性があるともいえない行政犯事件の処理に手が回らないなどの指摘がされている⁽²⁷⁾。実際、納税者の調査非協力に対して刑罰が適用された例は少ない⁽²⁸⁾。

確かに、調査非協力が顕著であった川崎民商事件や荒川民商事件等では、納税者に対する刑罰の適用を裁判所も認めた。但し、川崎民商事件の上告審である昭和47年11月22日最高裁大法廷判決（昭和44年（あ）第734号、判例時報684号17頁）では、自己に不利益な供述を強要されないことを保障する憲法38条1項は、純然たる刑事手続以外においても、実質上、刑事責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有する手続には等しく及ぶものと解するのを相当とすると判示された点が注目される。

また、荒川民商事件の第一審である東京地裁判決昭和44年6月25日（昭和41年（特わ）第718号、判例時報565号46頁）では、所得税法242条8号の罪が成立するためには、質問又は検査の求めに対する単なる不答弁ないし拒否があったというだけでなく、その質問等について合理的な必要性が認められ、その不答弁等を処罰の対象とすることが不合理といえないような特段の事情が認められなければならないと判示された。

不答弁等を処罰する前提として「特段の事情」が存在するが求められるという見解を示した上記の判決は、控訴審である東京高裁昭和45年10月29日判

(26) 「国庫説」とは、逋脱行為について、その行為の犯罪性よりも、国庫に金銭上の損害を加えたことを重視して処罰を行うという考え方である。「租税債権説」とは、逋脱行為の対象は、租税収入ではなく、租税債権であるとする説であり、ドイツでは通説となっている。他方、逋脱行為の反論理性を強調するのが板倉説や「責任説」である。これらの説の詳細については、松沢智『租税処罰法』有斐閣（平成元年）9～17頁、板倉宏『租税刑法の基本問題（増補版）』勁草書房（昭和40年）90頁参照。

(27) この点については、関根謙一「行政強制と制裁」ジュリスト No.1073（平成7年）68頁参照。

(28) 特に法人税調査に対する非協力事件での行政刑罰の適用例は皆無に等しい。他方、金融行政においては、ここ数年、金融機関の検査忌避等に対して刑罰の適用を認める数件の判決が見受けられる。

決（昭和44年（う）第1759号、判例時報611号22頁）及び上告審である昭和48年7月10日最高裁第三小法廷判決（昭和45年（あ）第2339号、判例時報708号18頁）でも覆ることはなかった⁽²⁹⁾。この「特段の事情」こそ、正に刑罰に対する謙抑性や比例性・補充性の原則に他ならない。

すなわち、行政分野においては、行政目的とそれを達成するための手段との間には比例関係が存在することが求められ、行政刑罰の適用という手段以外の「より制約の少ない手段」（英米法でいう‘less restrictive measure’）によって行政上の目的を達することができるのであれば、かかる場合において行政刑罰という手段を選択することは違法となり得るのである。税務調査に対する納税者の非協力に対処するための「より制約の少ない手段」としては、確かに、推計課税や反面調査が存在している。

しかし、推計課税や反面調査という手段は、前述の通り、実際においては、青色申告者の帳簿保存義務の違反や国税職員の質問検査権の行使に対する納税者の不答弁・偽りの答弁、検査忌避等及び偽りの記載を含む帳簿書類の提示などの調査非協力に対しては、それらがかなり悪質であるような場合を除き、その目的を十分に果たし得ないという問題がある。しかも、仮にこのような行為に対して青色申告の承認の取り消しという不利益処分を行うにしても、かかる処分は、あくまで青色申告特典の取り消しであって、罰則の適用ではないのである。

租税回避スキームが台頭する以前においては、納税者の調査非協力によって深刻な問題が発生するということは稀であったことから、謙抑主義が問題を惹起することも少なく、推計課税や反面調査も、「より制約の少ない手段」として機能していた。ところが、租税回避スキームの場合、前述の通り、推計課税に依拠することは、多くの場合、問題の解決とならない。また、反面調査先にとって、租税回避スキームに係る反面調査に協力することと通常取引に係る反面調査に協力することとは意味合いが異なり、前者に協力することのデメ

(29) もっとも、最高裁判決は、刑事罰の適用要件について見解を示していないことから、第一審が示した見解が積極的に支持されたとは言い切れないであろう。

リットは格段に大きくなる。

というのは、納税者が利用する租税回避スキームの税務効果が問題となる場合、その全容を把握するための反面調査先は、通常、当該スキームの納税者に対する勧奨を行ったプロモーターとなり、この場合、プロモーターは、反面調査に協力することによって、租税回避スキームの税務上の効果が否認されることとなれば、そのスキームの商品価値が失われるほか、顧客である納税者から損害賠償請求を求められるなどの不利益を被るリスクにも晒されることとなり得るからである。租税回避スキームが問題となる場合、反面調査先は、反面調査に対して必要以上に消極的な姿勢を示すことが、自らの利益に繋がるという状況に身を置いている。

その結果、調査において租税回避スキームが問題となる場合、往々にして、スキームを利用する納税者からだけでなく、その反面調査先からも、十分な協力を得るということが困難であるという事態が生じる。確かに、例えば、問題となる租税回避スキームの考案・作成・勧奨・販売等に関与している者が複数である場合や、それらの者の一部が国外の居住者であるような場合には、反面調査先も、問題の租税回避スキームの全容把握のために必要かつ十分な資料を手元に有していないということはある。

問題は、スキームの全容に関する情報を有している、或いは入手できるにもかかわらず、一部の情報については承知していない、或いは、かかる情報の入手は物理的に困難であるなどの理屈を盾に、その全容の開示を意図的に回避するなどのケースもあるということである。これに対し、現行制度の下では、前述の通り、青色申告者の帳簿保存義務の違反や国税職員の質問検査権の行使に対する納税者の不答弁・偽りの答弁、検査忌避及び偽りの記載を含む帳簿書類の提示などの調査非協力が、意図的なものであっても、それが悪質な調査妨害に該当するような場合でない限り、かかる問題に効果的に対処するための手段が存在しておらず、この問題が租税回避スキームへの対抗上、アキレス腱となっている。

3. 問題点の改善策とその限界

(1) 租税制裁のあり方の見直しによる対応策

我が国の税務行政が有する上記のような脆弱性を克服するための方策が幾つか提言されている。例えば、現行の行政刑罰の適用事例に限られていること、また、罰金の額が義務履行を動機付けて将来の義務不履行を抑止する上で十分な威嚇力を有していないことなどを問題視し、納税者の帳簿保存義務違反によって推計課税が必要となる場合には、その義務違反について、真にやむを得ない事情がある場合を除き、過少申告加算税（若しくは無申告加算税率）に代えて、より税率の高い加算税を課し、納税者の説明義務違反に対しては、ドイツの租税通則法 328 条が定める強制金制度や旧行政執行法が有していた執行罰の採用を検討すべきであるという主張がある⁽³⁰⁾。

上記の方策は、必ずしも租税回避スキームへの対抗という観点から提言されているものではないことから、一定の抑止効果は期待できるものの、租税回避対策としては限界がある。なぜなら、帳簿保存義務違反に対して高い税率の加算税を課する前提条件として、推計課税の必要性が説かれているが、前述のように、通常、推計課税と租税回避スキームとは同じ土俵に乗っていない。また、説明義務違反に対する強制金や執行罰については、その金額や適用基準等が問題となる。現行法上唯一の執行罰（砂防法 36 条）は金額（500 円）が低く、実効性に問題があるが、逆に高い金額設定を行うと、その適用がかなり悪質な場合に限定され、しかも、適正な適用を確保するための体制整備が必要となるという問題が生じる。

確かに、一定の行政制裁や一部の行政罰として類型化されるペナルティについては、その潜在的な有用性が認められるとして、近年、その採用・強化が図れたものもある。例えば、昭和 52 年の独占禁止法改正によって導入された課徴金制度は、嘗ては、十分な実効性を有していなかったが、最近、談

(30) この主張については、加藤恒二「申告納税制度の下における制裁等一納税者のコンプライアンス向上の観点から」税務大学校論叢 44（平成 16 年）185～257 頁参照。

合事件が大きな社会問題化していることを背景として、平成 18 年 1 月以降、課徴金額が大幅に引き上げられた。また、最近のライブドア事件や村上ファンド事件等で問題となった証券取引法違反行為に対しても、課徴金制度が平成 17 年の証券取引法改正によって導入され、既に幾つかのケースに対して実際に適用されている⁽³¹⁾。

証券取引法上の課徴金については、その金額水準の根拠は、経済的利得相当額とされており⁽³²⁾、一定の法令の違反者（①虚偽記載のある開示書類により有価証券の募集等を行った者、②風説を流布し又は偽計を用いて有価証券の売買等を行った者、③相場を操縦する一連の有価証券の売買等を行った者、④未公表の重要事項を知りつつ有価証券の売買等を行った会社関係者）に対して課せられ、その納付命令は、行政審判手続を経たうえで決定される。他方、独占禁止法の場合、課徴金については、負担額が利得相当額ではなく、不当利得相当額以上の額とされている⁽³³⁾。

上記の点に鑑みると、税務調査に対する非協力に対して課徴金を課するという制度の導入可能性は、かかる非協力が談合や有価証券の虚偽表示等と同様に社会問題化し、同様な行政上の可罰性が認められるか否かという点に少なからず左右されることが想定されるが、単なる帳簿保存義務や調査非協力

(31) とりわけ、インサイダー取引に対しては、平成 18 年 1 月から 7 月までの間に既に 9 件の適用があったと報じられている。この点については、産業経済新聞平成 18 年 7 月 30 日付朝刊参照。

(32) 例えば、証券取引法 175 条 1 項が定める会社関係者の内部者取引に対する課徴金の額は、（重要事実が公表された翌日の終値）×（買付け株数）－（買付け価格）×（買付け株数）という計算式によって算出されるが、当該計算式による金額では、抑止力が期待できないなどの見方がある（例えば、毎日新聞平成 18 年 7 月 25 日付朝刊参照）。

(33) 課徴金と刑罰との併科や行政審判手続については、二重処罰の禁止やデュー・プロセスとの関係から問題視する向きもあるが、課徴金と刑罰を併科することの合法性については、重加算税（旧法人税法 43 条が定める追徴税）と刑罰の併科を認めた最高裁昭和 36 年 7 月 6 日判決（昭和 35 年（あ）第 1352 号、税務訴訟資料 32 号 210 頁）や課徴金額と罰金を調整する規定が存在していることなどが根拠として挙げられている。また、行政審判手続については、金融商品取引法では、審判官の職能分離が強く、独占禁止法では、実質的証拠法則が採用されている。

が、これらの法令違反と同様な可罰性を帯びることは稀であろう。他方、かかる視点からすると、本来、告発の対象となるような悪質な調査妨害等に対し、手続上の負担等の大きい告発に代えて、課徴金を科する制度を導入するという選択肢はあり得ようが、その適用対象範囲は限られるほか、公正取引委員会や金融庁の例からしても、制度の適正な執行を担保するための体制整備が別途必要となろう。

その他の提言としては、最近、金融・証券不祥事が社会問題化したことを背景として、証券取引法の改正によって制裁措置の強化が図られ、告発件数が増加したほか、金融商品取引法の創設によって罰則の強化が図られることなどに鑑み⁽³⁴⁾、外見上は課税要件の充足そのものを回避している租税回避行為のように見えても、その内実は課税要件が充足している事実の一部を秘匿する脱税行為に当たるものが認められるような状況が生じてきている以上、税務調査に対する検査忌避・虚偽答弁等の行為に反復性、悪質性、重大性等があるものについては、告発を検討するとともに、適用対象となる罰金額の大幅な引き上げが必要であるという趣旨のものがある⁽³⁵⁾。

上記の提言は、納税者による悪質な調査忌避等に対する告発の必要性を提言したものであり、一罰百戒の抑止効果が期待できるが、前述の荒川民商事件についての東京地裁判決の見解（「所得税法 242 条 8 号の罪が成立するためには、質問又は検査の求めに対する単なる不答弁ないし拒否があったというだけでなく、その質問等について合理的な必要性が認められるばかりでなく、その不答弁等を処罰の対象とすることが不合理といえないような特段の事情が認められる場合でなければならない」）に鑑みると、租税回避スキームの内容や事実関係の一部の隠匿が、悪質な検査忌避等に該当しない限り、

(34) 証券取引法は、インサイダー取引行為に適用される罰則の額については、それ以外の課徴金の対象となる違法行為に対する罰則の額よりも軽減していたが、金融商品取引法では、これらの行為に対しては、一律に 5 年以下の懲役若しくは 5 百万円以下の罰金（法人については 5 億円以下の罰金）を課することとしている。

(35) この提言については、藤巻一夫「クロスボーダー取引の拡大・変容と質問検査権の行使等に関する研究」税務大学校論叢 46（平成 16 年）1～76 頁参照。

調査非協力に対する対抗策としては限界がある。

そもそも、租税回避スキームについては、その全容が把握できたとしても、その課税関係は微妙である場合がほとんどであることから、納税者やプロモーターにとっては、租税回避スキームの内容や事実関係の一部を税務当局に対して開示しないことによって、適切な課税処分を困難とする、或いは課税処分の根拠を覆すという目的を果たすことが可能となる場合が少なくない。したがって、納税者やプロモーターが、事実関係等の一部を秘匿するために、わざわざ悪質な虚偽説明を行わなければならないケースは必ずしも多くはないであろうし、ましてや、告発の対象となるような徹底した秘匿行為や検査忌避を行わなければならないという状況に陥るケースは稀であろう。

したがって、前述の課徴金を課するという考え方や上記の積極的な告発と罰金の強化を行うべきであるという提言は、悪質な帳簿保存義務の違反や悪質な調査非協力等に対する対応策とはなり得ても、悪質とまではいえない帳簿保存義務の違反や、一定の情報や資料について、承知していない、入手できない、若しくはその所在は不明であるなどの様々な言い逃れによって、税務当局の開示要請に適切に応じないような行為に対する有効な対抗策とはなり得ない。ところが、上記の通り、租税回避スキームが問題となる場合には、このような言い逃れや抗弁が往々にして見受けられる。

(2) 立証責任の転換による対応策

上記のような状況は、とりわけ、国際的な租税回避スキームが問題となる場合に発生することが多いが、このような状況への対応のあり方を提言したのも見受けられる。例えば、国側は、租税回避スキームへの対応において、主に手続的な規定の未整備と課税管轄権の限界という問題を抱えており、課税庁に調査権限がなく、調べようのない外国のことにまで、課税庁が立証責任を負うのは正義衡平の理念に反するという考え方が成立し得ることから、客観的立証責任をそのような事情で動かすこと自体は理論上の問題もあるが、課税庁の調査不能な事項に関して納税者が知っていれば、その行政庁による立証について何らかの軽減措置を考えるのが適切なのではないか

という主張がされている⁽³⁶⁾。

なるほど、上記のような立証責任の転換が行われれば、訴訟において税務当局が直面する困難性は緩和され得る。但し、租税回避スキームの場合、そのスキームの一部でも税務当局が訴訟の前段階で把握していなければ、調査等の段階で明らかとなっている事実・法律関係に基づいて課税処分を行わざるを得ないことから、訴訟において仮に立証責任の転換が行われても、納税者が訴訟の段階で当該一部分の開示を遅滞なく行えば、課税処分の段階のものとは異なる事実・法律関係に依拠する課税根拠がそもそも妥当でなくなることが十分にあり得るのは勿論、納税者は、勝訴を見込めれば、自己に不利になる事実を開示しないまま、課税処分の違法性を争うこともできる。

国税通則法 116 条は、国税に関する法律に基づく処分に係る行政事件訴訟法第 3 条第 2 項に規定する処分の取り消しの訴えにおいては、その訴えを提起した者が自己に有利な事実につき課税処分の基礎とされた事実と異なる旨を主張しようとするときは、税務署長が当該課税処分の基礎となる事実を主張した日以後遅滞なくその異なる事実を具体的に主張しなければならないと定めている。しかし、時機に遅れた攻撃防御に該当することとなる遅滞とは、どの時点で発生するかという問題があり、この点について、岡山地裁平成 13 年 7 月 11 日判決（平成 10 年（行ウ）第 6 号、税務訴訟資料 251 号順号 8945）は、弁論準備手続が終了する時以後であると判示している。

このように、納税者側としては、前述したような自己に有利な理由に依拠して税務当局が開示を求める資料を提出しないことにより、そもそも課税処分を行うことを困難なものとするができるほか、仮に課税処分が行われても、課税処分の依拠する事実・法律関係を覆すような事実を弁論準備手続が終了するまでは提出することが認められる以上、スキームの内容や事実関係の全容が把握できていない状況の下では、訴訟に伴う事務負担等もあり、

(36) この主張については、中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応（下）」ジュリスト No. 1171（平成 12 年）95 頁、中里・前掲『タックス・シェルター』277 頁参照。

税務当局側では、課税処分を行うリスクを敢えて冒すことは得策ではないという判断が下されることもあろう。

しかも、納税者が審判や訴訟の段階において主張する新たな事実の内容如何によっては、課税処分を維持するためには、処分理由の差替えが必要となる場合もあり得る。納税者が白色申告者である場合に、総額主義に立脚し、審査請求についても取消訴訟についても、理由の差替えが認められているが、国税不服審判所では、争点主義的運営が行われており、また、納税者が青色申告者である場合には、租税争訟の審理の対象ないし訴訟物は処分理由との関係における税額の適否であり、理由の差替えは原則として認められないという説が有力に主張されていることから⁽³⁷⁾、処分理由の差替えに一定の制約が生じることも想定されないではない。

上記のような点に鑑みると、立証責任の転換という提言も、租税回避スキームとの関係においては、その税務当局にとっての有用性は限定的なものとなる蓋然性があり、現行制度の租税回避スキームへの対抗上、特に脆弱である部分を補強する手段として、上記でとり上げた考え方や提言と凡そ同様な限界を有している。確かに、いずれについても、租税回避スキームに対抗するうえで一定の効果と牽制機能の発揮を期待できるが、租税回避スキームを利用する者と税務当局とが対峙する土俵が、今後、前者に更に有利なものとなるという流れを逆転させるほどの効果を発揮するものではないものと考えられる。

本章で考察した提言・主張が包含している上記のような問題点・限界に鑑

(37) かかる解釈・学説については、金子宏『租税法（第十版）』有斐閣（平成 17 年）778～780・793 頁参照。もっとも、金子も、争点主義をとった場合にも、現処分の理由とされた基本的課税要件事実の同一性が失われない範囲では理由の差替えは認められると解すべきであると述べている。実際、多くの裁判で理由の差替えが認められている。最近の代表例としては、更正処分の理由を同族会社の行為計算の否認（法人税法 132 条 1 項 1 号）から、訴訟段階において、無償による資産の譲渡等（法人税法 22 条 2 項）に変更することが認められたオープンシャ・ホールディング事件に関する東京高裁平成 16 年 1 月 28 日判決（平成 14 年（行コ）第 1 号、判例時報 1913 号 51 頁）がある。

み、第2章以下では、その他の対抗手段としては如何なるものが考えられるかという問題意識の下、主な諸外国（米国、カナダ及び英国）が講じている抜本的な対抗策の実態を分析する。かかる対抗策は、いずれも一定の課題・限界を有してはいるが、最近、その有用性が顕著に高まっており、タックス・シェルターに対抗する手段としては、不可欠の制度であると位置づけられているものもある。かかる対抗策の効果やインプリケーションを探り、我が国への示唆を得ることを試みる。

第2章 米国のタックス・シェルター対抗策の意義・効果

第1節 多角的な対抗策の位置付け

米国では、1970年代頃から、タックス・シェルターの利用が活発化し、その最近における興隆は顕著なものとなっている。かかる状況に対し、米国政府は、税法において個別否認規定を整備するなどによって対抗してきた。とりわけ、1986年に導入された受動的損失に制限を加える規定（内国歳入法 § 469）はかなりの抑止効果を発揮した。しかし、個別否認規定の整備によってタックス・シェルターを十分に封じ込めることはできず⁽³⁸⁾、米国政府は、長きに亘り、大きな財政上の損害を被ってきた。しかも、かかる状況は、タックス・シェルターを利用していない者の間に不公平感を醸成させ、納税者のコンプライアンス・レベルの全般的な低下が生じるなどの問題を惹起した。

米国は GAAR を有しているわけではないが、Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, 293 U.S. 465, ; 55 S. Ct. 266, 79 L. Ed. 596, : 1953 U.S. 事件判決で、最高裁は、「経済的実質主義」（economic substance doctrine）の適用を認める見解を示し、それ以来、税務当局は、多くの税務調査や訴訟において、このグレゴリー原則に依拠した租税回避行為の否認を積極的に主張し、実際、少なからぬ場合において勝訴してきた。最高裁は、最近でも、例えば、ACM Partnership v. Commissioner, 157 F. 3d 231, 3rd Cir. 1998, cert. denied, 526 U.S. 1017 事件判決や ASA Investorings Partnership v. Commissioner, 531 U.S. 871; 121 S. Ct. 171; 148 L. Ed. 2d

(38) しかも、法 § 469 は、租税回避以外の行為にも適用されるようになり、また、不動産価格の顕著な低下を招いた主な要因となったことなどから、1994年に導入された法 § 469(c)(7)及び1995年に成立した規則 1. 469-9(E)(3)(ii)等によって緩和され、制限の対象とならない損失の範囲が拡大された。この点の詳細については、New Guidance for Passive Loss Relief, at http://www.ciremagazine.com/article.pjp?article_id=671 [平成18年8月7日] 参照。

117; 2000 U.S. 事件判決等において、経済的実質主義の適用を認めている⁽³⁹⁾。

もともと、経済的実質主義の適用にも不確実性が伴い、その有用性にも一定の限界があることから、税務当局も、問題の深刻さを認識し、多面的な対応策を講じるようになった。例えば、「米国法律集」(United States Code) 31 章 § 330 は、税務当局の租税専門家に対する監督権限を規定しており、この監督上の指針・規則や租税専門家に求められる職業上の倫理規範等を定めたサーキュラー(Circular) 230 については⁽⁴⁰⁾、その内容を厳格化する方向で幾度となく改正が行われ、とりわけ、ここ数年間は、倫理規範等に著しく反する行為に対し、サーキュラー230 § 10.52 が定める様々な懲戒処分を下した件数が顕著に増加している⁽⁴¹⁾。

上記のような対応が積極化した背景には、2000 年には税務当局の組織内にタックス・シェルターの分析機能等を担う「タックス・シェルター分析課」(Office of Tax Shelter Analysis) が創設され、また、租税専門家に対する監督機能等を担う「職業責任課」(Office of Professional Responsibility) の大幅な人員増が図られるなど、税務当局内部の機構改革が、タックス・シェルター対策を強く意識して実行されたという事実がある。また、租税専門家に対する監督の実効性を高めるために、租税回避行為や脱税行為等の効率的な捕捉を可能にする制度を整備することも、重要な課題として位置づけられた。

タックス・シェルターの捕捉が税務当局にとって必ずしも容易でないことは、

(39) これらの事件では、「不確定条件付割賦販売」(‘contingent installment sales’) を利用したタックス・シェルターが問題となった。スキームと判決の概要については、拙稿「タックス・シェルターへの対応 (I) - 米国内国歳入庁の対応策 (3)」国際税務 (平成 17 年) 52~56 頁参照。

(40) サーキュラー230 とは ‘Regulations Governing Practice of Attorneys, Certified Public Accountants, Enrolled Agents, Enrolled Actuaries, and Appraisers before the Internal Revenue Service’ という租税専門家 (弁護士、会計士、登録代理人等) に対する職業倫理規則である。

(41) 近年における懲戒処分等の適用状況については、拙稿「タックス・シェルターへの対応 (I) - 米国内国歳入庁の対応策 (1)」国際税務 (平成 17 年) 61~67 頁参照。

本稿第1章において考察した我が国の状況からも示唆されるところであり、納税者番号制度や広範かつ様々な取引等についての情報申告制度を有している米国も、この点において決して例外ではなかった。また、税務当局による捕捉が容易でないという事実は、プロモーターや納税者をして、タックス・シェルターへの関与を益々積極化するという問題を惹起する。このような問題に対処するという観点から重要視されているのが、タックス・シェルターの開示・資料保存義務を定めた内国歳入法 § 6011 以下の規定である。

これらの規定によって、一定のタックス・シェルターに関与するプロモーターやその利用者である納税者は、税務当局に対し、タックス・シェルターの事前登録やその利用状況等の事後報告を行う、また、関係する資料等を保存し、税務当局の要請があれば、その提出を行うことが義務づけられている⁽⁴²⁾。また、これらの義務の違反に対してはペナルティ（民事罰若しくは刑事罰）が科される⁽⁴³⁾。当該制度は、制度の導入後、頻繁に見直しが行われてきた経緯があり、以下では、その制度的な変遷のポイントと意義を主に「米国雇用創設法」（American Jobs Creation Act of 2004, HR4520）の制定以前（本章第2・3節）とそれ以後（本章第4節）とに分けて考察する。

第2節 タックス・シェルター開示・資料保存制度の特徴

1. プロモーターの開示・資料保存義務のポイント

「1984年赤字削減法」（Deficit Reduction Act of 1984）が成立したことによって、タックス・シェルターの開示・資料保存義務を定める内国歳入法

(42) 開示・資料保存義務の対象となるもののほとんどは、連邦所得税に係るものであるが、それに限定されているわけではない。

(43) 民事罰には、加算税等の租税過料が含まれ、刑事罰には租税刑罰が含まれる。規定上、両者は区別されるが、両者の適用要件はほぼ共通しているという指摘がされている。実際、米国の脱税犯に対する実刑率は高いが、これは税意識に対する国民性を反映しているというよりは、申告納税制度の本質に対して我が国と異なる考え方（すなわち、遁脱行為は行政犯ではなく自然犯であるという見方）が確立しているからであると説明されている。この点については、松沢・前掲『租税処罰法』11頁参照。

§ 6111・6112 が制定され、プロモーターは、一定の条件に該当するタックス・シェルターや「濫用的なタックス・シェルターである潜在性を有する取引」（‘potentially abusive tax shelter’）について、その販売を最初の顧客に行うに先立って、税務当局に登録する義務を負うこととなった⁽⁴⁴⁾。また、これらの取引を利用する顧客のリストの 7 年間の保存義務が課せられたが⁽⁴⁵⁾、当該保存義務は、税務当局の要請があれば、10 日以内にその提出を行わなければならないという提出義務を伴うものである。

そもそも、タックス・シェルターの定義については、税務当局が 2002 年に発した「タックス・シェルター調査テクニック・ガイド」（Audit Technique Guide – Tax Shelters (12-2002)）等において、一般的には、内国歳入法 § 6111 (c) (2) が定める「タックス・シェルター比率」（Tax Shelter Ratio）を満たすものがタックス・シェルターであるという指針が示され、当該比率は、投資がされた年から以降の 5 年間のいずれかの年において、いずれかの投資家に係る投資額と潜在的に利用可能となる総控除額との比率であり、それが 1 : 2 を超えるものがプロモーターの登録義務の対象となるという点が明らかとなった⁽⁴⁶⁾。

但し、タックス・シェルター比率を満たす取引であっても、一定の条件

- (44) 如何なる取引が「濫用的なタックス・シェルターである潜在性を有する取引」であるかについては、内国歳入法 § 6112 では、同法 § 6111 によって開示義務の対象となっている取引のほか、租税回避の潜在性を有するとして内国歳入庁長官が諸規則において定める取引等であるとされていた。
- (45) 保存すべき顧客のリストには、顧客の名前、投資日、投資総額、課税上の利益額（算定可能な場合）などが含まれ、顧客リストのほかにも、スキームに関する説明資料や専門家の意見書等の保存義務が課されている。なお、かかる保存義務は、重大な租税回避目的を有する取引に関与するプロモーターであるなら、取引が実質的に対外秘となっているか否か、また、受領する報酬額が 10 万ドル以上であるか否かに関係なく適用された。
- (46) 当該比率を求めるための計算表（‘Tax Shelter Ratio Worksheet’）を有する様式（Form）8264 に関する手引き書（2004 年 3 月に改訂された Instructions for Form 8264）では、タックス・シェルター比率を算定する場合の総控除額は、潜在的に控除可能となるグロスの損失や費用等の額（deductions）及び控除額（credits）の 350%の合計とされていた。

(①証券取引を規制する連邦或いは州法の下で登録することが本来義務づけられている投資スキームであるが、証券の募集・販売或いは相当規模の投資について規制を行う連邦政府機関や州政府機関に報告することを免除されているという状況の下で販売される投資スキーム、②プロモーターが5人以上の顧客に対して販売し、25万ドル以上の販売収益を得ることが想定されるスキーム)に該当しない場合には、開示義務の対象とならないという取扱いがされていた。

他方、「相当な過少申告税額」(substantial understatement of tax)等が認められる場合に課される上限税率が20%の附帯税である「正確性に係るペナルティ」(accuracy-related penalty)の賦課要件を定める内国歳入法 § 6662 で定義されているタックス・シェルターは⁽⁴⁷⁾、1984年赤字削減法の下では、その「主要な目的」(‘principal purpose’)が連邦所得税の回避であるところのプラン等とされていたのに対し、「1997年納税者救済法」(Taxpayer Relief Act of 1997)では、その対象範囲を拡大する方向で修正が加えられ、その「重要な目的」(‘significant purpose’)が連邦所得税の回避であるプラン等がタックス・シェルターであると定義された。

このような定義の変更は、2000年に制定された財務省臨時規則(Temporary Regulations 2000)の制定と当該規則に関する財務省決定事項(Treasury Decision 8876)の発遣によって、「対外秘の法人タックス・シェルター」(confidential corporate tax shelter)という概念と結び付き⁽⁴⁸⁾、①租税回避が重要な目的であり、②「対外秘の法人タックス・シェルター」に該当する、③プロモーターが総額10万ドルの報酬を得る場合には、

(47) 「正確性に係るペナルティ」は、過失や法令違反等に起因して生じている過少申告に対しても適用されるが、「相当な過少申告税額」に起因する場合には、かかる税額は、ある課税年度において①5000ドル(小規模法人や一定の持株会社(personal holding company)以外の通常の法人の場合1000ドル。)と②本来申告すべき税額の10%のいずれか大きい方の額を超えていることが適用要件である。

(48) 同法の下での「対外秘の法人タックス・シェルター」とは、タックス・シェルターの定義に該当する「法人タックス・シェルター」のほか、対外秘という条件で提供され、その勧奨等を行う者が総計で10万ドル以上の報酬を得るものである。

内国歳入法 § 6111 (a) の趣旨に照らし、登録義務の対象となるタックス・シェルターであるとみなされることとなった⁽⁴⁹⁾。また、上記①及び②に該当する取引は、上記③の基準を満たすか否かに関係なく、資料保存義務の対象となった。

このように、タックス・シェルターの定義は変遷したが、開示義務との関係では、内国歳入法 § 6111 (c) ・ (d) のために該当するタックス・シェルターについて、プロモーターの登録義務が生じ、かかる登録義務は、開示対象のタックス・シェルターの組成・販売に関与するプロモーターが複数である場合には、これら複数の者の全てが登録義務を負うが、そのうち1名が登録している事実があり、それを認識している場合には、その他の者の登録義務は免除され、かかる登録義務の履行上の第一番目の優先順位は、スキームの「主な考案者」('principal organizer') が有するものとされている⁽⁵⁰⁾。

かかる登録義務の不履行は民事罰等の対象となり、通常、500 ドルか総販売額(aggregate amount invested) の 1% のいずれか大きい方の金額(意図的でない不履行 1 件につき、上限 1 万ドル) に相当する額のペナルティが科され、プロモーター等が登録した番号を顧客に対して交付していない場合には、かかる顧客毎に 100 ドルのペナルティが科されるが、「対外秘の法人タックス・シェルター」については、その登録義務の履行をしていないプロモーターに対して、総報酬額の 50% (意図的な義務不履行の場合 75%、刑事罰の対象ともなり得る。) と 1 万ドルのいずれか大きい方の額に相当するペナルティが科される。

また、内国歳入法 § 6700 が制定され、「濫用的なタックス・シェルターである潜在性を有する取引」を勧奨する詐欺的な行為に対しては、当該行為から得られた総所得の 100% (1984 年法では総所得の 20%) と 1000 ドルのいずれ

(49) 詳細については、財務省規則 § 301. 6111-2T (d) 参照。

(50) 「主な考案者」が登録義務日までに登録義務を履行しない場合には、スキームの管理者や販売者等が登録義務を負い、スキームの考案者・販売者等が海外にいる者である場合には、スキームへの関与を「議論する」('discuss') する者が登録義務を負うとされている。

か少ない額に相当するペナルティが科され、また、同法 § 6694 及び § 6701 の制定によって、「申告書代位作成者」(return preparer)等が、①「非現実的な見解」(‘unrealistic position’)に基づいた過少申告に繋がる申告書の作成、②過少申告の幫助・教唆、③「軽薄な申告書」(‘frivolous return’)の提出への関与等が認められる場合には、民事罰(①の場合 250 ドル、②・③の場合 1000 ドル)が科される⁽⁵¹⁾。

さらに、2002 年には、財務省臨時規則の改正が行われ、資料保存義務の対象と資料保存義務を負う者の範囲が実質的に拡大された。すなわち、財務省臨時規則 § 301.6112 - 1(c)(2) が「主要なアドバイザー」(‘material advisers’)という新たな定義を示し、報酬総額基準(顧客が法人の場合 25 万ドル以上、非法人の場合 5 万ドル以上)を満たす「濫用的なタックス・シェルターである潜在性を有する取引」に関与する者である「主要なアドバイザー」は、かかる基準を満たす取引を利用していると合理的に認識し得る顧客のリストを 10 年間保存し、税務当局の開示請求日から 20 日以内に、その提出を行う義務を負うこととなった⁽⁵²⁾。かかる義務の違反については、顧客リストから漏れている者一人につき 50 ドルが科される。

2. 納税者の開示・資料保存義務のポイント

開示義務が課されたのはプロモーターだけではない。2000 年に制定された財務省臨時規則 1.6011-4T により、法人納税者は、税務当局が特に問題視す

(51) 本来、内国歳入法 § 6701 が定める「軽薄な申告書」とは、不誠実あるいは連邦所得税の執行を害するなどの意図の下で提出される不正確な情報・税額等を含んだ申告書であり、その提出に対するペナルティは、納税者への適用(金額は 500 ドル)を主な目的としており、申告書代位作成者が罰せられるのは例外的であった。①については、かかる行為が意図的である、或いは過失に起因する場合には、②・③のペナルティと同様な額が科され得るが、かかる行為等は、刑事罰や懲役刑の対象ともなり得る。

(52) すなわち、租税専門家等は、「濫用的なタックス・シェルターである潜在性を有する取引」に対する単なるアドバイスの提供であっても、上記基準等を満たす場合、プロモーターと同様に、顧客リストの保存義務を負うこととなる。規則改正の詳細については、内国歳入庁 2002 年 3 月 20 日付発表資料(PO-2018)参照。

るスキームである「リスト・アップされた取引」(Listed Transaction、
「実質的に同様な」(‘substantially similar’) 取引も含まれる。)と「そ
の他の報告対象取引」(Other Reportable Transaction)から成る「報告対象
取引」(Reportable Transaction)を開示することが義務づけられた⁽⁵³⁾。如
何なる取引がこれらに該当するかについては、その後、何度となく修正が加え
られているが、「リスト・アップされた取引」の数は、2003年には30前後に
まで増加し、最近では数件の増減が認められる⁽⁵⁴⁾。

「その他の報告対象取引」とは、①対外秘とされている取引(アドバイザー
が一定金額(法人顧客の場合25万ドル以上、法人顧客の場合5万ドル以上)
の報酬を得るものに限る。)、②税務上の利益の多寡に応じて報酬が決定され
る契約、③発生する取引損失が大きい取引(法人顧客：特定年度で1000万ド
ル以上、関係する複数年度で2000万ドル以上。非法人顧客：特定年度で200
万ドル以上、関係する複数年度で400万ドル以上)、④会計上と税務上の利益
が1000万ドル以上の取引⁽⁵⁵⁾、⑤取引対象資産の保有期間が45日以下であり、
25万ドル以上の税額控除が発生する取引であるとされた⁽⁵⁶⁾。

但し、「その他の報告対象取引」に該当する取引であっても、租税回避目的
でないといみなされる一定の種類の取引については、内国歳入法手続(Revenue

(53) 一定の取引がこの「実質的に同様な」取引に該当するか否かが問題となる場合、開
示義務の対象となるという方向で解釈がされる傾向があると言われている。

(54) 「リスト・アップされた取引」の詳細については、[http://www.irs.gov/
businesses/corporations/article/0,,id=120633,00.html](http://www.irs.gov/businesses/corporations/article/0,,id=120633,00.html) [平成18年9月13日]参照。
その数の推移については、supra GA0-04-104T, p.8参照。

(55) パートナーシップ等の申告様式(Schedule M-3)の内容が改訂されたことによっ
て、④については別途の報告が不要とされ、④は「その他の報告対象取引」から削除
された(詳細については2006年IRS記者発表資料(IRS Release Doc 2006-453, 2006
TNT 5-10 参照)。但し、年度末において1000万ドルの資産を有する法人は、M-3の
申告が義務化されたほか、M-3に基づく調査も近年活発化してきている。この点につ
いては、IRS Deletes Book-Tax Transactions from Reportable Transaction List,
Tax Notes, Vol.110, No.2 (2006) p. 192 参照。

(56) 「報告対象取引」と「濫用的なタックス・シェルターである潜在性を有する取引」
は、凡そ同義であると内国歳入庁は定義している。現行の「その他の報告対象取引」
の定義等については、所得税規則(Income Tax Regulations) § 1.6011-4 参照。

Procedure)等において、明示的に開示義務の対象から除外するという措置が講じられている。かかる例外を示したものは、エンジェル・リスト('Angel List')と称されているが、エンジェル・リストには、「その他の報告対象取引」の中でも特に大規模法人の場合において利用頻度が高いと言われている上記③と④に該当する取引に関するものが多く含まれている⁽⁵⁷⁾。

また、「報告対象取引」に該当する取引であっても、当時は、「想定される税効果テスト」('projected tax effect test')という基準が採用されており、開示義務が科されるのは、「リスト・アップされた取引」については、納税者の年間所得税額 100 万ドル或いは複数年度において総額 200 万ドル以上を減少させるものに限られ、「その他の報告対象取引」については、納税者の年間所得税額 500 万ドル或いは複数年度において総額 1000 万ドル以上を減少させる場合に限られていた⁽⁵⁸⁾。

上記①～⑤のいずれかに該当する取引で上記のような開示義務の免除条件の適用がないものを利用する法人納税者は、かかる取引に投資した年度に係る所得税申告書の提出が必要となるが、その際、2000 年の財務省決定 (TD8877) の従い、プロモーターから交付されているタックス・シェルター登録番号、スキームの通称、主な課税上の利益の概要・手法・利益発生年度、スキーム勧奨者等の名称・住所等を記載した様式 8271(disclosure statement)を申告書に添付するとともに、関係する全ての資料を更正期限が途かするまで保存することが義務付けられている。

上記の財務省決定に違反する場合、未記載の登録番号 1 件につき 50 ドル(現在 250 ドル) のペナルティが科される。また、「開示対象取引」の報告義

- (57) これらの点については、Herbert N. Beller, *The New Penalty Regime: Proceed With Caution*, at <http://www.lawprofessorblogs.com/taxprof/linkdocs/2004-23791-1.pdf> [平成 18 年 8 月 25 日] 参照。なお、2004 年 11 月に示されたエンジェル・リストは 2004-66, 2004-50 IRB 966, Doc 2004-22049, 2004 TNT 222-10 である。
- (58) 「想定される税効果テスト」は、2002 年の財務省規則改正案・告示によって、「リスト・アップされた取引」については適用しないことが提案された後、2004 年に制定された米国雇用創設法を受けた開示・資料保存制度の下では、採用されることなく消滅した。

務が履行されておらず、未報告の取引の税務上の効果が否認され、過少申告となる場合には、内国歳入法 § 6662 で定める附帯税である「正確性に係るペナルティ」の適用も問題となるが、報告義務違反によって、当該ペナルティの適用が免除されるための要件（「合理的な理由による例外」、‘reasonable cause exception’、内国歳入法 § 6664(c)）をクリアーすることは、より困難なものとなることが少なくない⁽⁵⁹⁾。

2000 年財務省臨時規則・決定で示された法人納税者が負う上記のような開示義務は、2002 年に示された財務省臨時規則案において概ね踏襲され、上記のような「リスト・アップされた取引」と「その他の報告対象取引」を「報告対象取引」として開示義務の対象とするという定義の仕方・基準の設定方法は、プロモーターの資料保存義務の対象範囲や新たな開示義務を示すものとしても、制度上取り込まれることとなったほか、非法人納税者（個人、パートナーシップ及び信託等）の報告義務の範囲を画するものとしても利用するという方向性が示され、制度の簡素化と適用範囲の拡大が図られた⁽⁶⁰⁾。

第 3 節 開示・資料保存制度の問題点とその原因

1. コンプライアンスに係る問題

プロモーターや納税者が一定の条件に該当するタックス・シェルターに関与する場合、開示義務や資料保存義務を負うこととなったことは、これらの者だけでなく、タックス・シェルターを濫用する取引に手を染め得る潜在性を有する納税者・租税専門家に対しても警鐘を鳴らすものであり、当該義務を課する制度は、税務当局にとって非常に大きな意義を有していた。しかし、かかる制度も、少なからぬ問題点・課題を抱えており、長きに亘り、必ずしも十分な抑

(59) スキームに関与した弁護士の意見書が「合理的な理由」として依拠される場合が多いが、その他にも、内国歳入法 § 6662(d)の下、当初申告に示されている納税者の見解に「十分な根拠」（‘substantial authority’）や「その可能性が強いこと」（‘more likely than not’）が認められれば、ペナルティが免除される。

(60) 詳細については、2002 年 10 月 16 日付内国歳入庁発表資料（PO-3542）参照。

止効果を発揮することができなかつた。この点は、実際に開示がされたタックス・シェルターの件数にも表れていた。

開示件数に係る公表データは、実のところ、限られてはいるが、制度導入後の数年間における開示件数が、必ずしも多くなかつたことについては、例えば、米国の財務省・内国歳入庁の職員が、2002年3月21日に開催された上院財政委員会 (Senate Finance Committee) において、2001年度秋期の法人税申告に関連して、99の法人が272件の対象となる取引を開示していたこと、また、税務当局が、ある租税専門家からタックス・シェルターの利用者17人を記載したリストを入手したが、その中で実際に開示義務を履行していたのは5人であったという証言からも示唆される⁽⁶¹⁾。

税務当局の担当者も、プロモーターや納税者による開示件数が大幅に増加したのは2001年以降であると述べている⁽⁶²⁾。また、税務当局が公表している資料では、2001年8月末において、プロモーターが登録しているタックス・シェルターの総数は約3000件程度であり⁽⁶³⁾、2002年8月末時点では、1206名の納税者による1664件の開示があったという事実が明らかにされている⁽⁶⁴⁾。このような事実と凡そ合致するデータも、その他の資料等において散見される⁽⁶⁵⁾。

(61) この点については、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://www.finance.senate.gov/leg/pr051002bpdf> [平成17年3月11日]) 参照。

(62) この点は、IFA第60回年次総会(2006年9月開催)における米国内国歳入庁のウンガー氏 (Bruce. B. Ungar) の発表資料でも述べられている。

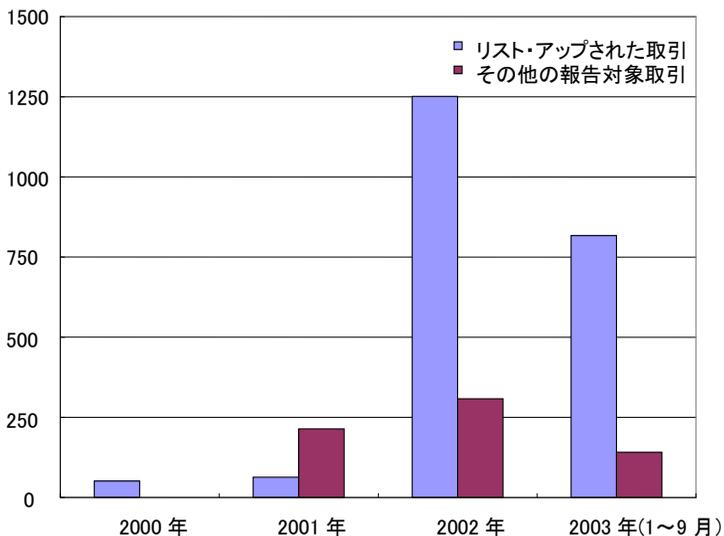
(63) この点については、IRS News Release : Abusive Tax Shelters, Sep. 1, 2001 at <http://www.unclefed.com/Tax-News/2001/nrfs01-10.html> [平成18年2月13日] 参照。

(64) この点については、内国歳入庁発表資料 (IRS News Release No: IR-2002-99) 参照。なお、当該発表資料でも述べられているように、「開示イニシアチブ」 (Disclosure Initiative) の実施によって、開示件数が伸びているという側面がある。開示イニシアチブの詳細については、本章第5節参照。

(65) プロモーターが登録している「対外秘タックス・シェルター」の数は、2001年半ばで約2500であるとの発表もあったという指摘については、Sheldon D. Pollack, Corporate Tax Scams Cost Treasury Billions, Leaving Ordinary Payers Holding the Bag, at <http://www.buec.udel.edu/pollacks/Downloaded%20SDP%20articles,%>

例えば、下記の図表が示す通り、会計検査院(General Accounting Office, GAO)が 2003 年 10 月に公表した報告書によると、納税者が開示した「リスト・アップされた取引」については、2000 年は 51 件、2001 年は 63 件、2002 年は 1251 件、2003 年の 1 月から 9 月末までの間については 817 件であり、納税者が開示した「その他の報告対象取引」については、2000 年は 0 件、2001 年は 214 件、2002 年は 308 件、2003 年の 1 月から 9 月末までの間については 141 件である。また、プロモーターによって開示された分も含めると、2003 年 9 月末での総開示数は 4897 件となっている⁽⁶⁶⁾。

納税者による報告件数



(出典：2003 年米国会計検査院報告書 GAO-04-104T)

20etc/Easy%20Money%20in%20News%20J'l.htm [平成 18 年 2 月 14 日] 参照。

(66) この点については、会計検査院が 2003 年に行った上院の財政委員会での証言録 (GAO-04-104T: INTERNAL REVENUE SERVICE, Challenges Remain in Combating Abusive Tax Shelters) 参照。

確かに、タックス・シェルターの開示件数の各年度における多寡や変動の状況のみを根拠として、開示制度がうまく機能しているか否かを短絡的に判断できるわけではない。仮に開示件数が増加しても、それがコンプライアンスの向上に起因するものであると断言することはできず、むしろ、タックス・シェルターの利用者数の増加を反映した結果であるという可能性もないとは言い切れない。しかし、タックス・シェルターの興隆が顕著であり、開示の対象範囲が広く定義されている制度を有する米国において、開示件数が、制度導入後の数年間に亘り、低いレベルで推移してきたという事実があるなら、かかる事実は、やはり、制度が適切に機能していなかったことの左証であると言わざるを得ないであろう。

2. コンプライアンス問題の発生原因

(1) 開示対象範囲の不明瞭性及び執行体制の不備

上記の通り、ごく最近まで、開示されたタックス・シェルターの件数は、必ずしも多くはなかった。その原因としては、幾つか想定されるところであるが、主な原因の一つとしては、本章第2節で考察した通り、開示義務の対象範囲が頻繁に変更されてきたということを背景として、そもそも開示義務の対象とされる取引の範囲や未報告の場合に適用され得るペナルティ等が、法令上必ずしも一義的に明白ではないため、納税者やプロモーターにおいて、コンプライアンスという点で無視できないコストが伴い⁽⁶⁷⁾、また、かかる不明瞭性が、開示義務の不履行の口実となった虞があるという点が挙げられよう。

そもそも、開示・資料保存義務の違反行為に「合理的な理由」があれば、

(67) 例えば、タックス・シェルター開示・資料保存制度の対象とする範囲は広すぎるほか、相当程度の不確実性を惹起しており、通常取引を行う者にも不相応な負担を課すこととなっているという指摘もある。かかる指摘については、McGee Grigsby, *Walking The Tightrope : The New Tax Shelter Disclosure Regulations*, at http://www.findarticles.com/p/articles/mi_m6552/is_4_52/ai_65543908/print [平成 18 年 8 月 9 日] 参照。

「正確性に係るペナルティ」の適用は免除され、また、租税回避を重大な目的とするものではない「一般的な商業取引慣行に合致する通常のビジネス取引」(‘ordinary course of business in a form consistent with customary commercial practice’、以下「確立した商慣行に合致する取引」という。)等は、開示・資料保存義務の対象外とされていた⁽⁶⁸⁾。このような例外は、場合によっては、不当に利用される虞もあり、実際、とりわけ、財務省が、その幾つかの廃止を決定した 2002 年の臨時規則が出されるまでは、納税者やプロモーターにとって都合がいいように解釈されていたと指摘する向きもある。

例えば、嘗て、巷では、少なからぬプロモーターの間で、ウォール・ストリート・ルール(‘Wall Street Rule’)という原則が存在し、取引金額が膨大で経済的なインパクトが大き過ぎる取引は税務当局から否認されない、或いは「その税務効果が一般的に受け入れられて長期に確立している取引」(‘long-standing and generally-accepted understanding of its expected tax treatment’)等は、税務当局の否認の対象とならないということが暗黙のルールとなっていたという指摘がされている⁽⁶⁹⁾。実際、税務当局は、このような噂や誤解がタックス・シェルターの興隆や納税者のコンプライアンスに悪影響を及ぼしたとして、問題視したという経緯もある。

巷の噂に流されるのではなく、もし、一定の取引が開示対象に該当するかどうか不明であるのなら、納税者の場合、事前照会制度を利用することや

(68) 「確立した商慣行に合致する取引」に基づく例外は、「一般的に受け入れられている理解に基づく例外」(‘the Generally Accepted Understanding Exception’)とも称されるものであるが、2002 年財務省規則改正によって、プロモーターの登録義務の例外事由としては依然として有効であるが、納税者の報告義務の例外としては認められないこととなった。この点の詳細については、財務省規則 § 1.6011-2T(b)(3)、Dickson G. Brown, John J. Creed, Jonathan Cantor and Joshua R. Isenberg, Revised Tax Shelter Regulations, at http://www.stblaw.com/content/Publications/Publication121_0.pdf [平成 18 年 8 月 25 日] 参照。

(69) 当該指摘については、2003 年 9 月 22 日の TEI/LMSB 金融サービス産業会議の席での内国歳入庁のパーカー (Emily A. Parker) 主席法律顧問代理の講演録(<http://www.ftp.irs.gov/pub/irs-utl/tei-92203.pdf> [平成 18 年 8 月 9 日]) 参照。

「予防的開示」(‘protective disclosure’ と称される。)を行うことも可能である⁽⁷⁰⁾。とは言うものの、プロモーターや納税者側に一方的に非があるとも言い難く、税務当局が示していた開示義務に係る指針も最小限であり、しかも、指針の内容が十分に明瞭ではないという問題もあった⁽⁷¹⁾。とりわけ、プロモーターに対するペナルティ額と義務違反の程度の相関関係が不明瞭であり、同様な不法行為に対して異なるペナルティが課され得るなど、関係する諸規定において一貫性が徹底しておらず、その適用関係を的確に理解することは實際上不可能であるという指摘も見受けられた⁽⁷²⁾。

確かに、内国歳入庁のアグレシブな行政に対する批判・パッシングが強まったことを受けて成立した「1998 年内国歳入庁改革法」(Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998)を経て大幅に予算が削減された 1990 年代後半の内国歳入庁では、納税者サービスの向上を図ることが重要な課題とされ、開示義務の適正な履行を促進するためのリソースやノウハウの蓄積が不十分であった。また、タックス・シェルターを分析し、かかる分析を踏まえた上で、タックス・シェルターを濫用する取引に関与する租税専門家に対し、厳しい監督を行うための態勢整備が十分ではなかった。

実のところ、この頃には還付税額の顕著な伸びが認められたが、かかる事実にはタックス・シェルターの興隆が大きく関係しているという見方もあった⁽⁷³⁾。当時、タックス・シェルターに関与することのリスクは、米国弁護

(70) 開示対象であるか否かが不明である場合に「予防的開示」を行うに当たっては、その旨を「開示明細書」に記することが通例とされている。

(71) かかる指摘については、KPMG Memo: Tax Shelter Registration, May 1998 (<http://www.pbs.org/wgbh/pages/frontline/shows/tax/schemes/3.html> [平成 17 年 3 月 4 日]) 参照。

(72) 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.206 参照。

(73) 特に 1999 年の還付金の総額は、過去最高の 300 億ドル超となった。還付金増加の理由は必ずしも明らかではないが、タックス・シェルターの興隆という理由を挙げるものとして、S.D. Pollack, supra Corporate Tax Scams 参照。

士協会の租税セクションのサククス（ Paul J. Sax ）元議長の発言（「内国歳入庁の大幅に削減されたリソースの下、あるタックス・シェルター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い、20%（2000 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」）に示唆される程度のものであった⁽⁷⁴⁾。

（2）不十分な制裁措置

上記で指摘した開示対象取引範囲の不透明性と執行体制の不備という二つの問題が、税務当局に開示されたタックス・シェルターの件数の多寡に少なからず影響を与えたことは明らかである。確かに、最近、前述の通り、これらの問題に対する取組みがなされ、開示対象取引範囲は、明確化を図る方向で関係規定の見直しが幾度となく行われ、また、執行体制の増強も図られた。しかし、ロソッティ元長官が、歳入庁監視委員会への報告書において述べていた通り、税務当局は、タックス・シェルターとの戦争に敗れているにもかかわらず、予算や人的リソースの手当ては不十分なものであった。

これらの問題は、確かに、税務当局が今後も取り組んで行かなければならない重要な課題であることは間違いなかったが、重要な課題はこれらに限られるわけではなかった。例えば、「政務に関する上院委員会の常設調査小委員会」（Senate Permanent Subcommittee on Investigations of the Committee on Governmental Affairs）が 2003 年 11 月に行った公聴会では、KPMG のリッチー氏（Gregg Richie）が 1998 年に KPMG の租税担当のヘッドであったスタイン氏（Jeff Stein）に送付した OPIS というタックス・シェルターに関するメモが問題として採り上げられたが、このメモの内容こそ、正に内国歳入庁のタックス・シェルター対抗策が有効でなかった根本的かつ最大の原因を明らかにするものであった⁽⁷⁵⁾。

(74) この点については、D. C. Johnson, *supra* New York Times 参照。

(75) このメモについては、*supra* KPMG Memo 参照。

上記のメモには、「(タックス・シェルター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 4000 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 1000 ドルである」というメモが記されており、このような損得勘定を踏まえ、OPIS を登録しないことが提言されていた⁽⁷⁶⁾。実際、当時、KPMG が意図的に登録しなかった取引スキームは 500 を超え、登録義務に対するこのようなスタンスは、租税専門家の世界ではむしろ標準的であり、その他の大手の会計事務所もほとんど登録義務を履行していないようであると述べられている。

2001 年に大手会計事務所 (Deloitte & Touche) が 187 の米国法人の役員を対象として実施したアンケートでも、2000 年においては、これらの役員が勤務する法人の約 10% が開示義務を履行したにとどまり、しかも、6 件以上のタックス・シェルターの開示をしたところはないという結果が出ている⁽⁷⁷⁾。但し、2001 年から 2002 年にかけては、税務当局の対応の厳格化が顕著な成果を生み出すようになった。例えば、メリル・リンチ社やプライス・ウォーターハウス社の開示・資料保存義務の履行に係る問題について、税務当局との合意に基づいたペナルティの適用や詳細な情報の開示が実現したほか⁽⁷⁸⁾、裁判所が差止命令を認めたケースや禁固刑に処せられるプロモー

(76) この点については、Pollack & Soled, *supra* Tax Professionals Behaving Badly, p. 230 参照。

(77) アンケート結果の詳細については、Tax Shelter Rules: Managing New Requirements, at http://www.fei.org/eWeb/dynamicpage.aspx?webcode=fnr_other-39k [平成 17 年 2 月 15 日] 参照。

(78) 両社は、問題解決のために相当額 (2001 年 8 月 29 日付ウォール・ストリート・ジャーナルによると、メリル・リンチ社の場合 1000 万ドル以下) の支払いを行うことに同意している。これらの点については、IRS News Release (No. IR-2001-74, No. IR-2002-82), Financial Statement Disclosure of Tax Shelters, at <http://www.nysscpa.org/cajournal/2002/0602/features/f065002.htm> [平成 18 年 2 月 17 日] 参照。メリル・リンチ社に関して問題とされたのは、同社が販売した「不確定条件付割賦販売」を利用したタックス・シェルターである。

ターや納税者の数も顕著に増加した⁽⁷⁹⁾。

上記から示唆されることは、少なくとも 2000 年までは、タックス・シェルター開示・資料保存制度へのコンプライアンスはかなり低いレベルにあったが、2001 年以降は、濫用的なタックス・シェルターに関与する納税者やプロモーターに対して制裁を加えた顕著な例があったことなどを背景として、納税者やプロモーターのコンプライアンスやリスクに関する意識にも変化が生じてきたという点である。もっとも、当時の制裁措置の抑止効果は限られたものであり、かかる意識の変化は決定的なものではなかった。このような状況に鑑み、米国連邦政府や税務当局等も、抜本的な打開策を講じることの必要性を認識していたが⁽⁸⁰⁾、その先鞭をつけたのは、以下で述べる通り、カリフォルニア州政府であった。

第 4 節 開示・資料保存制度の強化策

1. カリフォルニア州政府の新たな対抗策

カリフォルニア州政府は、2003 年 9 月、州下院法案 (Assembly Bill) 1601 及び州上院法案 (Senate Bill) 614 から成る「反タックス・シェルター・租税回避イニシアチブ」 (Anti-Tax Shelter & Tax Avoidance Initiative) と称する新たな法律を成立させ⁽⁸¹⁾、従来から同州が内国歳入法におけるタックス・シェルターの開示・資料保存制度に則った形で採用している納税者及びプロモーターの「カリフォルニア特権税当局」 (California Franchise Tax Board) に対する開示・資料保存義務について、その適切な履

(79) かかる動きや成果の詳細については、IRS, Justice Department Note Increase in Tax Enforcement (IR-2004-48) 参照。

(80) とりわけ、財政委員会のグラスレー議長は、タックス・シェルター開示制度へのコンプライアンスが低いことなどを問題視し、強硬策を講じることの必要性を強調していた。この点については、Chuck Grassley Press Release, at <http://www.grassley.senate.gov/releases/2002/p02r5-10b.htm> [平成 18 年 2 月 14 日] 参照。

(81) この法律の詳細については、http://www.info.sen.ca.gov/pub/bill/sen/sb_0601-0650/sb_614_bill_20031002_chaptered.pdf [平成 17 年 3 月 31 日] 参照。

行を怠る場合には、一定の条件の下、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ペナルティを科することとした。

例えば、同州の特権税当局が「濫用的なタックス・シェルターである潜在性を有する取引」であると認めるものを利用して納税者の申告書を代位作成する者が、「重大な過失や故意によって法規則を無視」（‘reckless or intentional disregard of the rules and regulations’）して過少申告を行う場合には、従来から、その過少申告に対して、内国歳入法 § 6694(b)と同様に、1000 ドルのペナルティが科されていたが、上記法律の制定を受け、「カリフォルニア歳入・課税法」（California Revenue and Taxation Code）が改正され、同法 § 19166 によって、5000 ドルのペナルティを科することが可能となった。

納税者の開示義務違反に対するペナルティの額も大幅に引き上げられた。例えば、年間総収益が1000 万ドル以上の法人や純資産が200 万ドル以上の個人による開示義務の違反の場合に科されるペナルティの額は、未報告の取引が「その他の報告対象取引」である場合には1万5000 ドル、「リスト・アップされた取引」に該当する場合には3 万ドルとなった（カリフォルニア歳入・課税法 § 19772）。また、過少申告が同法 § 19773 に定める「報告対象取引」に該当する場合に適用される「正確性に係るペナルティ」の税率も、20%から30%に引き上げられた。

また、経済的実質を欠く取引（カリフォルニア州における事業遂行目的を有しない取引も含まれる。）に起因して生じた過少申告に対しては、新たに40%の税率のペナルティ（‘non-economic substance penalty’、開示義務が履行されている場合のペナルティの税率は20%）が科されることとなった（同法 § 19774）。さらに、「濫用的な取引」（‘abusive transactions’）に対する更正・決定処分期間制限（従来は4年間）については、8年という期間制限が、1999年度分以降の税務申告に対して適用（遡及的適用も可能）となるよう措置された。

2. 米国雇用創設法のポイント

(1) 納税者の開示義務違反に対するペナルティの強化

カリフォルニア州政府が行った上記のような制度改正は、内国歳入法が定めるタックス・シェルターの開示・資料保存義務を履行しない納税者及びプロモーターに対するペナルティ等を強化するという気運に弾みをつけ、2004年10月には、米国雇用創設法が創設された。当該法律の制定を受けて改正された内国歳入法 § 6111 等に基づき、税務当局は、「報告対象取引」の開示義務について、その適切な履行を怠る納税者やプロモーターに対し、嘗てのペナルティの額とは格段に異なる相当な額のペナルティを適用することが可能となった。

例えば、納税者の報告義務の不履行に対しては、米国雇用創設法の制定を受けて創設された内国歳入法 § 6707(a)(b)(1)によって、「ノー・フォールト・ペナルティ」(‘no fault penalty’)が導入され、報告義務違反は、その未報告の取引が結果的に過少申告に繋がらなくとも、個人の場合1万ドル、その他の納税者の場合は5万ドルのペナルティが科されることとなった。しかも、この場合、未報告の取引が「リスト・アップされた取引」に該当すれば、同法 § 6707(A)(b)(2)によって、ペナルティの額は、各々、10万ドルと20万ドルに引き上げられる⁽⁸²⁾。

上記のペナルティについては、適用対象となる取引が「リスト・アップされた取引」でなければ、内国歳入庁長官或いは「タックス・シェルター分析課」の長に限って、その適用を取り消す、或いはペナルティを減額することができるが、これが可能となるのは、①ペナルティが科される納税者の従来のコンプライアンスが高い、②納税者の報告義務違反が意図せざる事実誤認に起因する、③ペナルティを課すことが公平性と良心に反する、④ペナル

(82) また、「リスト・アップされた取引」については、§ 6501(c)(10)が創設され、ペナルティの適用に係る時効のあり方も見直され、税務当局は、納税者やプロモーターのこのような取引への関与の事実が明らかになった時から1年以内であれば、ペナルティを科すことができるようになった。

ティを取り消すことがコンプライアンスの向上や効率的な税務行政に資する場合である。なお、この判断権限の行使・不行使は、司法手続における審査対象とはならないものとされている⁽⁸³⁾。

また、納税者が開示した取引が、①「リスト・アップされている取引」、或いは②「リスト・アップされていない取引」ではないが、「その主な目的」（‘a significant purpose’）が租税回避である「報告対象取引」に該当し、その取引が過少申告となる場合には、米国雇用創出法 § 812 を受けて設けられた内国歳入法 § 6662A によって、これら①と②に対して、過少申告額の多寡に関係なく適用される税率 20% の「新たな正確性に係るペナルティ」（‘a new accuracy-related penalty’）が科されるようになった。また、当該ペナルティの率は、「報告対象取引」がそもそも未開示である場合には 30% となる。

従来の「正確性に係るペナルティ」は、限定的に依拠し得る内国歳入法 § 6662(d) のほか、同法 § 6664(c) の下、「善意」（good faith）等の「合理的な理由」の存在についての証明責任の履行を条件として、納税者は、その適用を免れることが可能であったのに対し、上記の「新たな正確性に係るペナルティ」の場合、その適用免除条件は、より厳格なものとなり、未開示の取引には、その免除の余地がないほか、開示された取引についても、取引の実態について十分な情報開示が求められるとともに、証明責任を納税者が履行するに当たり、取引の組成・勧奨・販売等に何らかの形で関与している租税専門家の意見を援用することはできないこととなった⁽⁸⁴⁾。

相当な額の過少申告等が認められる場合に適用される従来の税率 20% の「正確性に係るペナルティ」についても、その適用基準の変更が行われ、小規模法人（S 法人）やパーソナル・ホールディング・カンパニーでない通常

(83) 他方、内国歳入庁は、毎年、議会に対し、ペナルティの適用状況とその適用取消の理由等を説明した報告書を提出することが義務付けられている。

(84) この点の詳細については、§ 6664(d) (1)・(2) 及び § 6664(d) (3) (B) 参照。援用できない租税専門家の意見は「資格を欠いた意見」（‘disqualified opinion’）と称されている。

の法人納税者については、①過少申告額が1千万ドル以上と②過少申告税額が本来申告すべき税額の10%以上のいずれかである場合には、相当な過少申告額の存在が認められることとなった（内国歳入法 § 6662 (d) (1) (B)）。

かかる「正確性に係るペナルティ」の適用の免除を受けるための要件も厳格化された。従来と異なり、改訂された内国歳入法 § 6662 (d) (2) の下では、法人以外の納税者も、問題となるタックス・シェルターに係る当初申告の合理性について、「その可能性が強い」（‘more likely than not’）ほか、それを立証する「十分な根拠」（‘substantial authority’）が存在するとしても、ペナルティの適用免除は認められず、同法 § 6664 (c) が定める「合理的な理由」が存在することが、唯一の適用免除要件となった。

(2) プロモーターに対するペナルティの強化

米国雇用創出法が制定されたことによって、プロモーターの登録義務を規定していた内国歳入法 § 6111 が廃止され、プロモーターの開示・資料保存義務は、新たに創設された § 6111 の下では、タックス・シェルターに関与しているより広範な範囲の者を包含する「主要なアドバイザー」の開示・資料保存義務として定められている。内国歳入法 § 6111 (b) (1) が定義する「主要なアドバイザー」とは、「報告対象取引」の組成、管理、勧奨、販売、保証或いは実施に関して主要な援助や助言を行う者であって、かかる行為によって一定額（個人の場合は5万ドル、それ以外の者の場合25万ドル）以上の報酬を得る者である。

「主要なアドバイザー」には、未開示の取引が「その他の報告対象取引」である場合には5万ドル、「リスト・アップされている取引」である場合には20万ドルと受取報酬額の50%相当額（意図的な義務違反の場合には75%相当額）のいずれか大きい額のペナルティが適用されることとなった。これらのペナルティは、その免除をすることが税法の遵守と円滑な税務行政に資すると内国歳入庁長官が判断する場合にのみ適用が免除される。かかる判断についての提訴は認められない。また当該義務違反は、刑事罰（拘禁刑若しくは罰金：法人の場合は最高10万ドル、非法人の場合は最高2万5千ド

ル)の対象ともなり得る。

また、米国雇用創出法 § 817 を受けて内国歳入法 § 6708 が改正されたことによって、税務当局は、「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科する権限を得た(但し、内国歳入法 § 6664 の適用の余地あり。)。また、米国雇用創設法 § 815 により、「主要なアドバイザー」には、新たに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義務が課され、当該義務の違反が「リスト・アップされた取引」に係る場合には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科され、「その他の報告対象取引」に係る場合には5万ドルのペナルティを科することが可能となった⁽⁸⁵⁾。

プロモーター等は、「主要なアドバイザー」に該当するようになった日から30日以内に情報申告書(Form 8264, 'Application for Registration of a Tax Shelter')の提出を行うことが求められており⁽⁸⁶⁾、開示すべきは、取引の内容、取引から生じる潜在的な税務上の利益、税務当局が求めるその他情報である。また、プロモーターについては、考案或いは販売したスキームが税務上の利益を生じさせ得るか否かについて、意識的に偽り或いは詐欺的な見解を述べた場合に科されるペナルティが報酬額の50%にまで引上げられた。

さらに、内国歳入法 § 6011・6112 に関する財務省臨時規則が制定され、「濫用的なタックス・シェルターとなる潜在性を有する取引」に関与する「主要なアドバイザー」は、顧客リスト等の保存義務を負うこととなり、また、顧客リストの保存義務の不履行が意図的である場合には、リストから漏れている顧客1名毎に、50ドル(年間の上限額は10万ドル。)のペナル

(85) このペナルティの適用の全面的・部分的な取消要件と取消権限を有する者は、「リスト・アップされている取引」でないものの未報告に係る「ノー・フォールト・ペナルティ」の場合と同様である。

(86) 開示期限については、その後、内国歳入庁告示 2004-80 が変更され、「主要なアドバイザー」になった日の暦年の四半期の最終月の最終日となった。

ティが科されることとなった（同法 § 6708）⁽⁸⁷⁾。同法では、これらの保存義務の対象となる資料は、税務当局の要請に従って、20 日以内に提出することが義務付けられ、当該義務の違反に対しては、遅延する日数毎に 1 万ドルのペナルティの対象となる（内国歳入法 § 6664 適用可能。）。

なお、「主要なアドバイザー」による開示・資料保存義務の違反については、その義務違反が甚だしく、かかる義務に違反する行為を早急に阻止しないと回復不可能な損害を生じさせるような場合には、内国歳入庁が差止命令（injunction）を裁判所に求めることなども必要となる。実際、過去においても、このような必要性が認められ、プロモーターに対する差止命令が幾度となく発せられた経緯があったが、米国雇用創設法は、内国歳入庁による差止命令の請求を § 820 において明文上認めた⁽⁸⁸⁾。

その他にも、例えば、申告書代位作成者は、「報告対象取引」への関与もなく、また、「主要なアドバイザー」にも該当しなくとも、(1)「非現実的な見解」に基づいた過少申告に繋がる申告書の作成を行ったり、(2)「軽率な申告書」の提出に関与するような場合には、かかる申告書代位作成者に対するペナルティの額は、(1)については 1000 ドル（意図的或いは重過失によ

(87) 顧客リスト等の保存義務を負う主要なアドバイザーは、①「リスト・アップされた取引」からの所得については 1 万ドル以上、②参加する者の全てが法人であり、取引からの所得が 25 万ドル以上（それ以外の場合には 5 万ドル）を得る者である。保存すべき顧客リスト等の内容は、「法人タックス・シェルター」の場合と凡そ同様。「濫用的なタックス・シェルターである潜在性を有する取引」に係る顧客リスト等の保存義務は、古くは、1984 年の財政赤字削減法の下でも、プロモーターに対して課されていたが、その適用範囲が不明確であるという問題があった。

(88) 2004 年 12 月、ジョージア州北部地区裁判所は、内国歳入庁が求めた Jonathan D. Luman に対する予備的差止命令（Civil NO. 1:04CV2624-CC）を認め、内国歳入法 § 7408 に基づく予備的差止命令が認められるためには、①被告人の行為が内国歳入法 § 6700 或いは § 6701 において定められたペナルティの適用対象となること、②予備的差止命令が被告の当該行為の再発を防止するうえで適切なものであることを内国歳入庁が証明することが必要であるとの基準を示している。なお、2005 年 4 月には、税務当局が裁判所から得た差止命令は、過去 4 年間で 100 名を超すプロモーターを対象とするものとなっている。この点の詳細については、IRS Obtains More Than 100 Injunctions Against Tax Scheme Promoters, at <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=137831,00.html> [平成 18 年 8 月 22 日] 参照。

る場合は 5000 ドル)、(2)については 5000 ドルに引き上げられた。

3. 米国雇用創設法の意義と限界

従来、重大な誤りを含む取引であると知り得ながらも不適切な取引スキームの勧奨を行うプロモーターに対するペナルティは、1000 ドルが上限であり、プロモーターのタックス・シェルターの未登録や不適切な登録に対するペナルティも、不適切なタックス・シェルターに関与することによって得る総報酬の 1%と 500 ドルのいずれか大きい額にとどまるものであった。また、顧客リストの保存義務違反に対しても、顧客 1 人につき 50 ドルが科され得るにすぎなかった⁽⁸⁹⁾。

これに対し、米国雇用創設法が制定されたことによって、上記の通り、納税者とプロモーターの開示・資料保存義務の違反に対して相当な額を科することを可能にする多角的なペナルティ体系が構築された。しかも、このようなペナルティの強化は、民事罰に限定されたものではなく、例えば、「報告対象取引」を意図的に報告しない場合や偽りの登録番号を記載している場合には、刑事罰(拘禁刑若しくは罰金：法人の場合は最高 10 万ドル、非法人の場合は最高 2 万 5000 ドル)の対象となるなど、刑罰の強化も含むものであった。

さらに、米国雇用創設法の成立は、サーキュラー230 にも影響を与え、サーキュラー230 で示されている倫理基準に照らして問題のある租税専門家に対し、戒告、職業資格停止及び職業資格剥奪等の懲戒処分に代えて、或いは、これらの懲戒処分に加えて、金銭的なペナルティを科することができるよう米国法律集 31 章 § 330 に変更が加えられた。しかも、このペナルティは、問題のある租税専門家の雇用者が、当該租税専門家の不適切な行為の存在を知り得る状況にある場合には、当該雇用者に対しても同様に課され得るものである。

このような諸々の強力な権限を付与された税務当局側では、当時の「職業責

(89) これらのペナルティは、タックス・シェルターの販売等によって何百万ドルもの報酬を得ている租税専門家的大半にしてみれば、子づかい銭程度であるという指摘については、Pollack & Soled, *supra* Tax Professionals Behaving Badly, p.210 参照。

任課」の課長補佐であるウィットロック（Stephen A. Whitlock）氏が、今回導入された新たなペナルティによって、租税専門家のリスクに対する感覚は逆転したと述べ、ナラモト（Cono Naramoto）課長も、新たなペナルティやタックス・シェルターを濫用する取引に対抗する措置等によって、租税専門家を取巻く環境は大きく変わったという見方を示したが⁽⁹⁰⁾、実際、このような変化は、今後、様々な成果となって現れてくるものと想定される。

確かに、米国雇用創設法が、タックス・シェルターに関する多くのプロモーターのリスク感覚に大きな変化を生じさせ、プロモーターと税務当局が対峙する土俵は、もはや、プロモーター側に一方的に有利なものではなくなった。しかし、同法の成立によって、開示・資料保存制度が有する問題点が全て解消したわけではない。同制度は、義務違反に対するペナルティを強化するという手段によっては必ずしも適切に対処することができないような課題も抱えている。その1つは、個人のプライバシーや企業秘密などの基本的な権利との関係であり、税務当局の情報収集権限は、かかる関係如何によって、その限界が画される。以下、この関係を巡る論点を考察する。

第5節 開示・資料保存制度と法務職特権及び融和策との関係

1. 法務職特権と租税実務家・依頼人特権の位置付けの変貌

税務当局の情報収集権限の限界を画する権利とは、納税者に対して認められる「法務職特権」（legal professional privilege）と称されるものである⁽⁹¹⁾。法務職特権が認められる根拠としては、そもそも、納税者である依頼人が弁護士から専門的な助言を得るためには、依頼人の個人的な情報・資料等

(90) エバーソン（Mark Everson）長官も、サーキュラー230 で示されている新たな基準は、顧客に問題のある商品を販売しようと考えている租税専門家に強烈なメッセージを送ることとなろうと述べている。これらの発言については、2004年12月17日付内国歳入庁ニュース・リリース（News Release）IR-2004-152 参照。

(91) 当該特権を享受するのは依頼人の方であり、依頼人が当該特権を放棄しない限り、弁護士は、当該特権で保護される情報を第三者に開示することができない。

の伝達事項を弁護士に対して開示することが前提となるが、そのためには、かかる情報・資料等が依頼人の意に反して第三者に対して開示されないという保障がなくてはならないという考え方が存在し、このような考え方・理念がコモン・ローの国では基本的人権と同様の権利として確立しているという点が挙げられる。

かかる特権は、米国では、法律において具体的に成文化されている例もあり、また、州によって、当該特権が認められる範囲も多少異なっているが、この特権は、本来、それを具体的に定める規定が存在するか否かに関係なく認められ、*Swidler & Berlin v. United States*, 524 U.S. 399 (1998) 事件判決で最高裁が判示しているように、依頼人の死によっても原則として消滅しない確固としたものであり、かかる特権によって保護される依頼人の個人的な情報等は、税務当局が開示を要請する召喚状であるサモンズ (summons) にも服さないというのが原則である。

法務職特権の適用範囲については、プライバシーの権利を重視する今日的な趨勢の下、従来は伝統的な法務職特権の対象外であったものでも、成文化されることによって、同特権に包含されるという動きが少なからず認められるようになった。例えば、「情報の自由に関する法律」 (the Freedom of Information Act) の免除規定 (5 U.S.C. § 552(b)5) に具体化している「ワーク・プロダクト特権」 (Work Product Privilege) も、同特権の保護対象となる資料として、開示・資料保存義務の対象外となると解されている。

ワーク・プロダクト特権の対象となるのは、訴訟を前提として作成された資料であり、かかる資料が当該特権の対象とされる根拠としては、それが開示されると、資料作成者の訴訟における理論武装が蔑ろにされるという点が挙げられる。ワーク・プロダクト特権は、そもそも、*Hickman v. Taylor*, 329 U.S. 495, 510-11 (1947) 事件判決で認められたという経緯があり、当該判決において、最高裁は、被上訴人の弁護士が訴訟を前提として作成した資料は、ディスカバリーに関する総括的規定である「連邦民事訴訟法」 (Federal Civil Procedure) の 26 条 (General Provisions Governing Discovery; Duty of

Disclosure) の適用はなく、ディスカバリーやパブリック・ポリシーの範囲外であると判示した。

法務職特権は「弁護士・依頼人特権」(attorney-client privilege) とも称されるように、特権が認められる範囲は、本来、弁護士との関係における情報等に限定されている。ところが、税務では、1998 年内国歳入庁改革法 § 3411 が成立し、租税専門家という点において弁護士と会計士等を特に区別する必要がないという見方が強まったことなどから、これを受けて制定された内国歳入法 § 7525 では、「連邦が権限を与えた租税専門家」(federally-authorized tax practitioner) が行う「税務に関する助言」(tax advice) に対しても同様な特権である「租税実務家・依頼人特権」(tax practitioner-client privilege) が認められることとなった。

上記のような経緯もあり、税務当局が法務職特権や租税実務家・依頼人特権を有する者に対してサモンズを発するケースは、従来、非常に限られていた。ところが、このような趨勢は、最近、証券取引法(Securities Exchange Act) や税法等から問題視されるエンロン事件やワールド・コム事件などのスキャンダルが顕在化したことなどによって、大きな転機を迎えることとなった。立法当局や裁判所は、当該特権を制限的に解するという動きを見せるようになり、税務においても、法務職特権や租税実務家・依頼人特権の適用範囲に関する解釈の趨勢に微妙な変化が認められるようになった。

確かに、内国歳入法 § 7525 によって、租税実務家が顧客に対して提供する税務に関する助言に対しては、法務職特権と同様な権利が認められるが、そもそも、同法 § 7525(b) では、かかる権利の保護は、法人のタックス・シェルターへの関与の勧奨に関連して提供される書面による伝達事項に対しては及ばないと定められている⁽⁹²⁾。また、税務申告書の代位作成に係る情報等につい

(92) 本規定の原文は、“The privilege under subsection (a) shall not apply to any written communication between a federally authorized tax practitioner and a director, shareholder, officer, or employee, agent, or representative of a corporation in connection with the promotion of the direct or indirect participation of such corporation in any tax shelter (as defined in section

ても、Herbert Gurtner v. United States, 474 F. 2d 297; 1973 U.S. App. ; 73-1 U.S. Tax Cas. (CCH) P9228; 31 A.F.T.R. 2d (RIA) 888 事件判決で判示されたように、当該特権の適用はないと一般的には解されている⁽⁹³⁾。

しかし、租税実務家・依頼人特権に対して課されている上記のような制限によって、税務当局によるタックス・シェルターに関する情報の収集努力が阻害されないわけではない。なぜなら、上記の制限は法人のタックス・シェルターに限定されているため、個人納税者の取引や文書によらない伝達事項は、当該規定による制限の枠外である。しかも、納税者やプロモーターの中には、当該特権の適用範囲をかなり広く捉えるような者が存在しており⁽⁹⁴⁾、例えば、当該規定に関しても、その文言について、限定解釈や濫用的な解釈を行うなどによって、一定の情報については、当該特権の保護があると主張することも決して不可能なことではない⁽⁹⁵⁾。

実際、税務当局が発するサモンズによって開示対象となる情報・資料と開示の対象とならないものを区別する線は、必ずしも一義的に明確なものではなく、

6662(d)(2)(C)(iii)”である。

- (93) もっとも、Colton v. United States, 306 F. 2d 633 事件判決における第 2 巡回控訴裁判所及び Lawless v. United States, 790 F. 2d 485 事件判決における第 7 巡回控訴裁判所は、税務申告書の代位作成に係る情報等も、その本質は、法律サービスの提供であると解する余地があるという見方を示しながらも、依頼人は、かかる情報等を秘密にする意図はなかったことなどから、實際上、租税実務家・依頼人特権の枠外の問題であると判示している。
- (94) 例えば、タックス・プランニングにおける選択肢を示すこととなる情報については、内国歳入法 § 7525 が租税実務家・依頼人特権を認めた以上、もはやサモンズによる入手は原則として認められないであろうという見解がある。かかる見解については、IRS Restructuring Act Includes CPA/Client Privilege, at <http://www.aicpa.org/PUBS/JOFA/sep98/taxmat.htm> [平成 18 年 8 月 15 日] 参照。
- (95) 例えば、タックス・シェルターの「勧奨」(promotion)や「法人の代表者」(representative of a corporation)等に該当しないような方法・解釈によって権利を濫用するようなことも想定される。この点については、Robert R. Olivia, The CPA-Client Privilege under I.R.C. § 7525 : Does It Protect Client Confidentiality ?, at <http://www.cba.uri.edu/Faculty/Higgins/Homepages/2004%20ATA%20Mid-Year%20Meeting/Oliva.pdf> [平成 18 年 8 月 9 日] 参照。

かかる不透明性が認められる中であって、税務当局が求めた情報開示請求も、幾つかの裁判において否認された経緯がある。例えば、税務申告書作成用ソフトウェアについては、その提出によって、税務申告の選択肢を税務当局に知られるという問題のほか、著作権契約の問題も絡むことから、Caltex Petroleum Corp. v. United States 12 F. Supp. 2d 545 事件判決において、テキサス北部地区裁判所は、サモンズの執行を認めなかった⁽⁹⁶⁾。

KPMG LLP v. United States, 2003-2 U.S. Tax Cas. (CCH) P50,691 事件判決でも、コロンビア地区裁判所は、被告である会計事務所が濫用的なタックス・シェルターの大掛かりな販売等に不正に関与したことは明らかであるという状況の下でも、被告が有する資料の一部も、法務職特権によって保護されるべきであると判示した。このように、法務職特権や租税実務家・依頼人特権は、依然として、税務当局が問題となるタックス・シェルターに関する情報の把握を行う上での壁として立ちはだかつてきたという経緯がある。

しかし、このような状況は、開示・資料保存制度の創設・強化及び税務当局の積極的なサモンズの活用によって変化してきている。例えば、Sorenson v. H&R Block Inc. 2003 U.S. Dist. 事件判決で、マサチューセッツ州地方裁判所は、租税実務に携わる会計士との関係において、プライバシーの権利は合理的に期待されるとすべき根拠は見出せず、しかも、最近では法務職特権を制限的に捉える傾向が認められるわけであり、伝統的な法務職特権が適用されない租税実務家の情報の不開示義務・特権は、それを認めることによる利益が潜在的な脱税に関して沈黙することの社会的な負担を凌駕することが一般的に明らかでない限り、安易に認められるべきではないと判示した。

また、United States v. BDO Seidman and John and Jane Doe, 337 F. 3d 802; 2003 U.S. App. 事件判決では、第 7 巡回裁判所は、内国歳入法 §

(96) コロンビア地区裁判所は、税務当局が開示を請求している資料の中には、法務職特権の対象となる情報が含まれているか否か判断し難いものもあるが、顧客が KPMG から法的意見を求めたファックス等は、法務職特権の対象となり、税務申告書の代理作成に関連して作成された資料は、特権対象とならないと判示した。

6111・6112 が定めるタックス・シェルターに関する資料の保存義務によって、依頼人がプロモーターに伝達する情報については、そもそも、秘匿性を期待し得ないことから、内国歳入法 § 7525 によって認められる租税実務家・依頼人特権をもって、顧客リストの開示を拒む根拠とすることはできないと判示した⁽⁹⁷⁾。

さらに、税務当局が発するサモンズは、近年、従来は開示対象となることがほとんどなかったタックス・アクルーアル・ワークペーパー (Tax Accrual Workpapers、以下「ワークペーパー」という。)にも頻繁に及ぶようになった。そもそも、税務当局によるタックス・シェルターの調査は、指針のないまま手探りで進められ、問題点の把握・その解明には長い期間を要するというケースが少なくないが、ワークペーパーは、主な問題点に関する租税専門家等の見解・取引の問題点等を効率的に把握するための「道案内」(roadmap)となるものであり、税務当局にとって特に利用価値の高い資料であるとともに、納税者や租税専門家等にとっては、更正・決定処分を阻止するための最後の砦となるものであるともいわれている。

租税実務家に適用され得るとされる「ワーク・プロダクト特権」を楯にしてワークペーパーの開示請求を拒否することができるか否かについては、United States v. Arthur Young & Co. Et Al 465 U.S. 805 (1984) 事件判決において争点となったが、最高裁は、控訴審判決を破棄し⁽⁹⁸⁾、ワークペーパーに対するアクセスは、証券取引委員会 (the Securities and Exchange

(97) 本事件判決に勝訴した税務当局は、以後、タックス・シェルターを利用する不特定多数の顧客に関する情報の開示を求めるサモンズ (本事件の原告の名前にちなんでジョン・ドエ・サモンズと称される。)を積極的に発出するようになった。もっとも、かかるサモンズの発出は 2003 年以降であったことから、長きに亘り、顧客リストの全貌の把握が不完全であり、その結果、多くの取引に対する更正・決定処分が期間制限に阻まれ、膨大な税収が失われたといわれている。

(98) United States v. Arthur Young, 677 F. 2d 211 ; 1982 U.S. App. 事件判決では、ワークペーパーは、税務当局側が更正処分を行うための最良の根拠を見出すための時間を節約することを可能にする「道案内」であるが、ワーク・プロダクト特権によって保護されるものであり、税務当局側は、その開示の必要性を十分に示していないとして、開示請求は認められないと判示された。

Commission) 等にも認められており、それを認めることが税務当局に不当に有利な権限を付与するものではない、また、訴訟において顧客の権利を擁護すべき立場にある弁護士と顧客との関係よりも職務の公共性が優先する会計士との違いに鑑みると、その開示請求を認めないことは、会計士の公共的な責務の重要性を無視するものでもあると判示した。

上記の事件は刑事事件に発展したケースであったが、税務当局は、2002 年には、告示 (Announcements) 2002-63 を発し、ワークペーパーの開示請求を行うのは例外的なケースであるとしながらも、「リスト・アップされた取引」に関する調査の過程においては、その開示を求める場合があることを対外的に発表した⁽⁹⁹⁾。実際、2005 年以降、「リスト・アップされた取引」に関与している納税者等に対して、その開示を求める召喚状を発しており、サモンズに従わないテクストロン社 (Textron Inc.) のケースでは、法務省がその執行を裁判所に求める嘆願書を提出した。

このように、最近、税務当局は、タックス・シェルターの実態把握を十分なものとするために、法務職特権や実務専門家・依頼人特権が適用される範囲を限定的に捉え、サモンズを利用するケースを増やしている。実際、税務当局は 2001 年末までに 315 件のサモンズを発したが⁽¹⁰⁰⁾、2002 年 3 月以降の半年間で発したサモンズについては、130 件を超える数に及んでいる⁽¹⁰¹⁾。しかも、2002 年の財務省決定事項 9018 (26 CFR Part 301) は、「主要なアドバイザー」の資料保存義務の対象となっている「濫用的なタックス・シェルターである潜在性を有する取引」を利用する顧客のリストも、このような特権によって保護されないとしている。

(99) 本告示では、日常的に開示が求められるワークペーパーは、「リスト・アップされている取引」が開示されている場合には、かかる取引に関するものに限定されるが、開示されていない場合には、その全てが対象となるとされている。

(100) この点については、Combating Abusive Tax Shelters:A Summary, at <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=117990.00.html> [平成 18 年 2 月 17 日] 参照。

(101) この点については、Crackdown on Tax Shelters: Current Enforcement Efforts and Calls for Reform, at <http://www.pmstax.com/gen/shelter/bull0208.shtml> [平成 18 年 2 月 13 日] 参照。

裁判所も、このような動きを概ね容認するという姿勢をみせているおり、税務当局は、このような趨勢の下、2003年4月末時点で25人以上のプロモーターから顧客リストを入手している⁽¹⁰²⁾。前述の通り、従来の制度の下では、顧客リストは、プロモーターによる資料保存義務の対象とされていたにとどまっていたのに対し、米国雇用創設法 § 815 の制定により、「主要なアドバイザー」は、顧客リストを定期的に提出することが義務付けられている。かかる義務付けが可能となった背景には、法律職特権や租税実務家・依頼人特権の位置付けについて、上記のような状況の変化があったことが看過されてはならない。

2. 開示・資料保存制度の強化策のアムネ스티・プログラムへの影響

前述の通り、米国雇用創設法が制定されたことによって、開示・資料保存義務違反に対するペナルティが大幅に強化され、プロモーターのリスク感覚は大きく変化した。また、最近、開示・資料保存制度と法律職特権や租税実務家・依頼人特権との関係が変貌し、税務当局がアクセスできる納税者や租税回避スキームに係る情報の範囲も実質的に拡大してきている。しかし、税務当局のタックス・シェルターへの対抗策は、強硬策一本槍ではなく、融和策も含む多角的なものとなっている。融和策の代表例として挙げられるのが、タックス・シェルターの開示イニシアチブ（Tax Shelter Disclosure Initiative）やセトルメント・オファー（‘Settlement Offer’）と称されるものである。

これらは、一種のアムネ스티・プログラム（Amnesty Program）であり、納税者が濫用的なタックス・シェルターへの関与の事実等を自主的に開示すれば、附帯税の部分的な免除やタックス・シェルターに係る費用（プロモーターに対する手数料等）の控除・税務上の損金処理を認めるというものである。例えば、2001年に実行された包括的な開示プログラムでは、濫用的なタックス・シェルターの利用の事実を自主的に開示することを条件に20%の税率の

(102) この点については、Tax Day Reminder: Treasury, IRS continue Crackdown of Abusive Tax Shelters（IR-2003-51）参照。

「正確性に係るペナルティ」が免除されたが、当該プログラムを利用して 621 件の開示が行われ、160 億ドルの税収の取戻しが実現している⁽¹⁰³⁾。

アムネ스티・プログラムについては、その対象となる取引を限定したうえで実行された例もある。2004 年、米国政府が 60 億ドル超の損失を被ったといわれている濫用的なタックス・シェルター（‘Son of Boss’ と称されるものとその派生商品）について実施したセトルメント・オファーでは⁽¹⁰⁴⁾、その他の濫用的なタックス・シェルターへの投資の事実の有無を開示するとともに、通常のペナルティを納付することが、プログラムを利用するための前提条件とされたが、税務当局が把握している利用者の約 85%を占める約 1500 人のほか、税務当局が把握していなかった約 300 人の利用者があった⁽¹⁰⁵⁾。

そもそも、アムネ스티・プログラムは、その他の一部の欧米諸国等においても、予てより税務行政一般で利用されており、一定の成果を挙げているが、タックス・シェルターに関するアムネ스티・プログラムについては、米国の一部の州政府でも実施されており、とりわけ、カリフォルニア州が 2004 年に実施したアムネ스티・プログラムでは、濫用的なタックス・シェルターを利用した 1202 名の納税者が、1990 年度から 2002 年度に係る修正申告書（総数 2289 件）の提出を行い、14 億ドルの税収増が実現している⁽¹⁰⁶⁾。

もともと、アムネ스티・プログラムにも問題がないわけではない⁽¹⁰⁷⁾。例

(103) プログラムの詳細については、US Corporate Tax Shelters, at <http://www.law.andtax-news.com/html/us/juslshelt.html> [平成 18 年 8 月 7 日] 参照。

(104) 典型的な ‘Son of Boss’ と称されるスキームでは、納税者はパートナーシップへの投資から生じた経済的な実質の無い損失の控除を主張している。かかるスキーム及び否認根拠の詳細については、内国歳入庁告示(2000-44)参照。

(105) これらの点の詳細については、内国歳入庁告示等（Announcement 2004-46、IR-2004-87）参照。なお、税務当局は、セトルメント・オファーについては、本件のように、一定の費用の損金処理を特例として認めるものの、ペナルティの免除が行われないため、アムネ스티・プログラムではないと主張している。

(106) 詳細については、State of California 2004 Voluntary Compliance Initiative for Abusive Tax Shelters, at http://www.ftb.ca.gov/law/tax_shelter/VCI_Final/Final_rpt.pdf [平成 18 年 9 月 29 日] 参照。

(107) かかる指摘については、<http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/reports.nsf/html/20041106ce.html> [平成 15 年 3 月 13 日] 参照。

例えば、カナダで実施されている「自主開示プログラム」(Voluntary Disclosure Program) は、全国レベルでの統一的な取扱いが行われていないという会計検査院(Office of Auditor General) の指摘もある。米国でも、アムネ스티・プログラムの有効性やコンプライアンスへの影響について、否定的な見方をする向きや適正手続に反するというような見方もある。実のところ、1990 年には、当時の内国歳入庁長官も、このようなプログラムは非生産的であるという見解を述べており、税務当局は、その利用には長らく消極的であったという経緯がある⁽¹⁰⁸⁾。

アムネ스티・プログラムを巡っては、上記のような議論も存在するが、当該プログラムは、税務当局の多角的な対抗策の重要な部分を構成しており、その有用性・効果は、タックス・シェルターに対する税務当局の厳格化する対応によって、益々、高まっているという趨勢が認められる。とりわけ、最近実現された税務当局の納税者情報等に対するアクセス範囲の拡大傾向や開示・資料保存義務違反に対するペナルティの強化策は、当該プログラムと結合することによって、相乗効果を生じさせている⁽¹⁰⁹⁾。このように、アムネ스티・プログラムは、開示・資料保存制度を補完する機能を果たしており、プログラム自体を単独で評価することは必ずしも妥当ではない。

強硬策と融和策を織り交ぜた多角的な対抗措置を講じることによって、相乗的な効果が生じ、税務当局のタックス・シェルターとの戦いは、新たな局面に移行しつつある。タックス・シェルターを利用する者と税務当局とが対峙する土俵も、もはや前者に一方的に有利なものではなくなっている。但し、米

(108) このような議論の詳細については、Paul H. Frankel, *Hammers Disguised as Amnesties: States Take a Wrong Turn*, at <http://www.mofo.com/news/updates/files/update02063.html> [平成 18 年 9 月 6 日] 参照。

(109) セトルメント・オファーが成功している背景には、法務職特権によって顧客リストの開示を拒否することができないという司法判断が示されたことが大きく影響しているという事実があるという指摘もされている。かかる指摘については、Mary Dalrymple, *1500 to Settle Tax Shelter Cases with IRS*, at http://www.boston.com/business/globe/articles/2004/07/02/1500_to_settle_tax_shelter_cases_with_irs/ [平成 18 年 9 月 6 日] 参照。

国雇用創設法等によって強化された多角的な対抗策を通じて、従来の立場が逆転したと判断するのは早計であろう。実際、税務当局は、依然として、タックス・シェルターや問題のあるプロモーターを押さえ込むのには至っていないと評されている⁽¹¹⁰⁾。

かかる状況を改善するための次なる対抗策として、経済的実質主義の法令化を実現させようとする動きも上院を中心として認められる。しかし、このような動きは、下院の反対にあつて幾度となく挫折しているほか、財務省や税務当局も、経済的実質主義の適用が争点となった最近の重要な判決（*Coltec Industries Inc. v. United States*, 2006-2 U.S. App. :Tax Cas (CCH) P50, 389 事件判決等）で勝訴していることなどから、経済的実質主義の法令化案を実現することは、必ずしも必要ではないという見方をしているようである⁽¹¹¹⁾。

本稿で考察した通り、制度面での整備はかなり進展したことから、むしろ、次なる対抗策として求められているのは、予算・人的リソースを大幅に拡充させる措置なのかもしれない。濫用的なタックス・シェルターの調査に集中的な人員配分を行うという方向性は認められるが⁽¹¹²⁾、限られた絶対数の人員を再配分することによる対応には一定の限界がある。2004年3月に発せられた内閣歳入庁監督委員会の2005年度予算に関する報告書でも、2003年度は、税務当局の予算が不十分であったために、調査官が把握した濫用的なタックス・シェルターのほんの18%に対応できただけであり、大統領予算案で示されて

(110) 例えば、税務当局はタックス・シェルターに関する十分な情報、時間及びリソースを有しておらず、2万2000人以上の有資格の租税専門家は、その税務上の義務を履行していないにもかかわらず、税務当局によって問題視されていないと考えられるという指摘がされている。かかる指摘については、Whitlock Inheriting an OPR Deemed Ineffective by TIGTA, Tax Notes, Vol. 111, No. 2 (2006) p.149 参照。

(111) この点については、Crystal Tandon, No Need to Codify Economic Substance Doctrine, Treasury Official Say, Tax Notes, Vol. 110, No. 8 (2006) p.941 参照。

(112) 濫用的タックス・シェルターの調査に向けられた人員は、2002年度が200人強であったのに対し、2003年度には、その数が約3倍、2004年度には約4倍の800人強にまで増えている。この点については、前掲・会計検査院報告書（GAO-04-104T）参照。

いる。4.6%の予算増では、税務当局の対応能力は更に低下することが危惧されると述べられている⁽¹¹³⁾。

第6節 我が国への示唆

本章第1～4節における考察から明らかなように、米国のタックス・シェルターへの対応策は多角的なものとなっている。この事実は、タックス・シェルターの興隆が顕著なものになると、かかる状況に従来の税務行政が有する手段で対抗することには大きな限界があり、新たな視点に立脚した措置も含めた対抗策が必要とされるということの意味している。かかる認識の下、米国雇用創設法の制定に先立つ2003年前後には、開示・資料保存制度の対象範囲の拡大やタックス・シェルターに対する実地調査プログラムの強化が図られ、また、経済的実質主義の法令化を巡る議論の活発化も認められた。

上記のような動きを背景として、納税者のコンプライアンス意識も変化しつつあることの兆しが現れてきたことを示唆するデータもあったが⁽¹¹⁴⁾、米国雇用創設法の制定なかりせば、コンプライアンス意識の大幅な向上は実現しなかったものと思料される。抜本的な対抗措置の一つの選択肢として、経済的実質主義の法令化も組上に上ったが、そもそも、課税を行う前段階において、タックス・シェルターの適切な把握ができていなければ、経済的実質主義の法令化が実現し、仮にその強化を図ることが可能となったとしても、法令化によるタックス・シェルター抑止効果は限定的なものにとどまるものと危惧される。

そもそも、少なからぬプロモーターがレピュテーション・リスクを重視していないというコンプライアンス意識に係る根本的な問題が存在していたことに鑑

(113) 報告書については、<http://www.ustreas.gov/irsob/reports/fy2005-budget-report.pdf> [平成18年9月11日] 参照。

(114) 例えば、本章第3節3で言及した大手会計事務所が実施したアンケートでは、実地調査の強化や制度の厳格化等が予想されることから、2001年以降は、半数近くの役員がタックス・シェルターの開示を行うとの回答をしていた。この点については、*supra* Tax Shelter Rules 参照。

みると、やはり、開示・資料保存制度の機能を高めることが最も重要な措置であり、そのための手段としてペナルティの大幅な強化策が講じられたことは、合理的な選択であったといえよう。しかも、ペナルティの大幅な強化策によって、タックス・シェルターへの積極的な関与・利用に対する抑止効果等が生じただけでなく、前述のように、アムネ스티・プログラムもかなりの成果を上げている⁽¹¹⁵⁾。

アムネ스티・プログラムが積極的に活用されている背景には、開示・資料保存制度が強化されても、税務当局側の人員が限られている以上、制度強化策が制度の複雑化や取引分析等の事務負担を増大させるという蓋然性を有していることから、強硬策一本槍の対応では、税務当局の負担が加重となる蓋然性があるという認識が存在しているものと思料される。確かに、アムネ스티・プログラムは、開示・資料保存制度を補完し、税務当局側の負担を軽減させる機能を果たしている⁽¹¹⁶⁾。

このような点に鑑みると、我が国でも、租税回避スキームへの対抗策を模索する際、従来とは異なる視点に立脚する施策をも視野に入れることが肝要であり、特にフロント・エンドの対抗策の有用性は高いと考えられる。無論、税務当局が裁量権を行使して融和策を実施することについて一定の限界があることは明らかである。我が国の場合、税法は強行法規であり、納税義務の内容等に関する問題

(115) 「開示イニシアチブ」の詳細については、米国内国歳入庁告示（Announcement 2002-2）参照。実のところ、アーンスト・ヤングが勧奨し、非常に多くの納税者が利用した濫用的タックス・シェルター（株式価値の変動に伴うストック・オプション権の行使を特徴とするもの）は、このような施策に応じて自主的な開示を行った納税者を通じて把握された可能性が強いといわれている。この点については、Busted Tax Shelters - Wealthy Sue Accountants for Bad Advice, at http://www.taxprophet.com/hot_topic/March03.shtml [平成18年8月22日] 参照。

(116) アムネ스티・プログラムの成功・有用性に鑑み、近年、税務当局は、オフショア勘定やクレジット・カードを使って租税回避を行う者に対しても、一定の場合については、同様なプログラムの提供をするようになっている。かかるプログラムの詳細については、内国歳入庁告示（IRS Unveils Offshore Voluntary Compliance Initiative; Chance for 'Credit-Card Abusers' to Clear Up their Tax Liabilities, IR-2003-5）参照。

を税務当局と納税者等との合意によって解決することは、例外的な場合を除き、原則として認められない。

確かに、税法は、一定の場合、税務当局に一定の裁量を認めているが（例えば、青色申告の承認の取消しに係る税務署長の裁量権の行使を定めた所得税法 150 条や法人税法 127 条等）、かかる裁量権の行使は、税務当局と納税者等との自由な合意を認めるものではない。税務当局と納税者等の合意という要素が實際上認められるのは、例えば、税務当局による債権差し押えに対して納税者が訴訟を提起した際、納税者の弁済能力等に鑑みて一括納付が困難である状況の下に分割納付が認められるような場合である。このような和解に該当すると考えられるケースが例年数件ほどあるが、このような態様の行政は、従来、極めて限られていた⁽¹¹⁷⁾。

ところが、紛争解決手段の柔軟化・多様化は、最近、時代の趨勢となっており、裁判外紛争解決手続（Alternative Dispute Resolution, ADR）の税務における利用は、既に多くの主要国で活発化しており、実際、大きな成果を挙げている⁽¹¹⁸⁾。我が国でも、最近、行政を取り巻く環境が劣化する中、行政庁や裁判所の負担を軽減するとともに、多用な方法によって国民の権利救済を図るという観点等から、ADR 基本法と称される「裁判外紛争解決手続の利用の促進に関する法律」（平成 16 年法律第 151 号）が制定され、紛争解決手段の多様化が積極的に推進されている。

この点から注目されるのが、税法と同様に強行法規であるとされている独占禁止法の改正である。同法は、平成 17 年改正（7 条の 2 第 7 項ないし 9 項）によって、事業者が単独で自らの違反行為に係る事実の報告及び資料の提出を行った場合の課徴金の減免制度（いわゆるリニエンシー制度）が導入され、既にその

(117) 平成 16 年度分では 2 件となっている。この点については、「国税庁統計年報書」大蔵財務協会（平成 18 年）240 頁参照。

(118) 主要国の税務の分野において多用されている和解の実状については、三木義一『世界の税金裁判』清文社（平成 13 年）参照。英米の税務の分野における ADR（とりわけ調停）による紛争解決の実状等については、拙稿「税務専門家の責任・リスクへの対応策」（第 14 回租税資料館賞受賞論文）税務大学校論叢 47 号 493～508 頁参照。

適用例が報告されている。このような制度を独占禁止法において採用することについては、制度面のみならず執行面からも賛否両論あるが⁽¹¹⁹⁾、かかる制度が存在することによって、カルテル等に対する抑止効果が働くほか⁽¹²⁰⁾、さもなければ必ずしも容易でないカルテル等の効率的な実態把握が促進される。

確かに、独占禁止法という法体系においても、リニエンシー制度は例外的であり、同様なアプローチを将来的に税法でも採り得るかという問題はあるが、税務当局の人的資源に限界がある一方で、租税回避スキームの利用は更に積極化する蓋然性が高いことから、今後、訴訟による紛争解決に伴うコストを回避するという視点（すなわちプロアクティブな対抗策を重視するという考え方）の重要性は、益々高まっていくものと考えられる。しかも、このような視点は、必ずしも申告納税制度に立脚する税法の趣旨に反するものでもない。

それどころか、申告納税制度の最も重要なポイントが自主的な申告という点であることに鑑みれば、このような視点に基づく施策を講じることは、場合によっては、むしろ申告納税制度を中核に据える税法の主な趣旨・目的に合致すると解される。実際、かかる視点に基づくものと解し得る取扱いが現行税法にも存在している。具体例としては、国税について更正又は決定があるべきことを予知したされたものでない修正申告書や期限後申告書が提出された場合の加算税の適用免除を定める国税通則法 65 条以下の規定に係る実際上の取扱いが挙げられる。

(119) 平成 14 年 10 月 31 日に公正取引委員会で開催された第 1 回独占禁止法研究会でも、リニエンシー制度については、我が国の法体系・独占禁止法の法体系全体との整合性や国民感情に馴染むか等の観点から問題視されたが、同制度は、司法取引制度が認められていない欧州大陸諸国でも導入されており、しかも、国際カルテルを摘発する上で大きな役割を果たし、驚くべき成功を収めている点が指摘されている。この点については、同研究会の議事概要（<http://www.jftc.go.jp/pressrelease/02.november/02110701.pdf> [平成 18 年 8 月 24 日]）参照。

(120) 欧州委員会競争政策担当委員（マリオ・モンティ氏）は、欧州議会経済金融委員会において、リニエンシー制度は、特定のカルテルを摘発することを可能にするだけでなく、より一般的に、カルテルのメンバーのうちの誰かが当局に進み出て制裁の免除を確保するのではないかという不安だけでカルテル自体の活動を不安定にさせる効果があると説明している。この点については、前掲「第 1 回独占禁止法研究会議事概要」参照。

これらの免除規定が、そもそも必ずしも厳格に解されているわけではないことは、実地調査開始後に修正申告書が提出された場合、その全てが更正を予知してなされたとは解するのは適切ではなく、一定の場合には加算税免除の適用が可能であるとすする判決（例えば、東京高裁昭和 61 年 6 月 23 日判決（昭和 56 年（行コ）第 59 号、税務訴訟資料 152 号 419 頁）、東京地裁平成 14 年 1 月 22 日判決（平成 8 年（行ウ）第 180 号、訟務月報 50 巻 6 号 1802 頁））が示されていることなどからも明らかであるが、かかる解釈に立脚し、納税者の自発的な申告を必要以上に阻害しないことが、むしろ税務当局側にとっても有利に働くこともある。

この点は、上記の東京高裁昭和 61 年 6 月 23 日判決が、更正を予知した修正申告とは、更正に至ることが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達した後に、納税者がそれを認識して修正申告書を提出することであり、調査着手後の提出が全て更正を予知されたものであると解されないのは、そのように解すると、調査着手以前に修正申告を決意していた納税者も、調査が開始されると、加算税が課されるため、調査結果を見守り、未発覚分については申告をやめてしまうことが考えられるからであると判示していることから示唆されよう。

また、例えば、移転価格に係る税務行政においては、近年、事前確認制度（Advance Pricing Agreement）の利用件数が顕著に増加しているが、事前確認制度は納税者側からの積極的なアプローチを促す制度として位置付けられる。事前確認制度の下では、取引価格等に関する情報の開示が納税者側から自発的に行われ、納税者と税務当局との間で一定の合意事項を成立させることを目的としている。事前確認制度によって成立した合意事項は、必ずしも当事者双方を拘束するものではないという限界があるが⁽¹²¹⁾、当該制度によって、納税者の利便性の向上が図られるほか、コンプライアンスの向上や税務行政の効率化が促進されている。

(121) 平成 13 年 3 月 27 日閣議決定された「行政機関による法令適用事前確認手続の導入について」では、企業等が行うことを予定している行為に対し、その法令との抵触如何についての予見可能性を与えるのが、かかる手続であり、その法的性格は、講学上の非権力的事実行為であるとされている。移転価格税制における事前確認制度も、非権力的事実行為であるが、その法的性格は、合意という側面を強く有している。

このように、納税者による自主的な情報開示を促進する措置・取扱いは、我が国の法体系や税務行政にも、既に、部分的に組み込まれており、このような視点に立脚するアプローチは、今後、税務当局の限られた人的資源の下、特に租税回避スキームへの対応という次元においても有用なものとなる潜在性を有している。かかるアプローチに立脚する施策には、納税者やプロモーターにとって、負担の軽減となるものばかりでなく、負担の増加を伴うものも含まれ得るが、租税回避に関与する者に対するアメと鞭に相当するような措置をバランス良く利用して税務行政において相乗的なプラスの効果が生じる余地は残されていると思料する⁽¹²²⁾。

米国の場合、かかるバランスが良く保たれており、その成果が徐々に現われてきているが、確かに、課題や問題点も幾つか残されている。例えば、米国雇用創設法によって、本稿第3節で考察した開示・資料保存制度が有する一つの主要な問題点である制度面での複雑さが深刻化したという事実がある。確かに、米国では、開示対象取引に該当するか否かについて事前回答を行うルーリング制度が存在しているほか、近年、制度の簡素化に繋がる制度改正も行われているが、不透明性・不確実性とコンプライアンス・コストの問題は無視できないものとなっており、「予防的な申告」（‘protective disclosures’）の件数も、近年、かなり増えてきている⁽¹²³⁾。

もともと、上記の点に関しては、そもそも、租税回避行為の性質上、否認の対象となる租税回避行為と否認の対象とならない租税回避行為との線引きを行うこ

(122) 税務における和解は原則として認められないという通説に対し、税務訴訟における納税者対国という当事者の対等性や和解による早期紛争解決機能という観点から問題を提起する見解については、長谷川博「税務訴訟における和解の意義とその課題—納税者の権利救済機能としての訴訟上の和解—」税理 Vol. 45, No. 3（平成 14 年）13～21 頁参照。

(123) この点が内国歳入庁内でも問題視されていることについては、Treasury Moving on 2004 Jobs Act Guidance; White House Pushes Toward Tax Reform, at http://www.tax.cchgroup.com/FocusOnTax/2004-12/Tax_Shelters_TSA_11-2004.pdf [平成 17 年 3 月 12 日] 参照。

とは、理論的には可能であるとしても⁽¹²⁴⁾、実際には容易ではなく、租税回避行為については、ある程度の不透明性・不確実性という問題が不可避的に伴うという点を斟酌すべきであろう。しかも、米国の場合、タックス・シェルターの興隆が極めて顕著であるという状況に対して十分に対処し得る制度を構築する必要性があったという現実がある。

そもそも、税務当局側と納税者側の双方にとって十分に満足のいく開示・資料保存制度の制度設計は容易ではない。確かに、米国の制度も改善の余地を残しているが、カナダや英国では、その有用性が評価され、米国の制度と同様なものが既に導入されている⁽¹²⁵⁾。また、未だ実現には至っていないが、フランスでも、同様な制度の導入に向けた動きがある。カナダや英国の場合、米国の経験から得た教訓や自国の税務行政を取り巻く諸環境を踏まえて設計された開示・資料保存制度に対するコンプライアンスが、制度導入の初期段階から比較的良好であり、かなりの成果が上がっている。以下の第3・4章では、これらの国々における開示・資料保存制度の特徴・変遷及びその他の対抗策との関係等を考察する。

(124) 例えば、否認されない租税回避と否認されるべき租税回避を区別するメルクマールとして、租税回避の「規模」(scale)、「人為性」(artificiality)と及び「過度な積極性」(aggressiveness)の度を挙げるものとして、Trevor Johnson, U.K. Tax Update: The Unacceptable Face of Tax Avoidance, Tax Notes International, Vol. 34, No. 5, (2004) p. 509 参照。

(125) 英国の租税回避スキーム開示制度は、とりわけ、米国の開示・資料保存制度がタックス・シェルターの抑止に有効であったことに鑑みて導入されたという指摘がされている。かかる指摘については、Open Wide for More Disclosure, at <http://www.internationaltaxreview.com/default.asp?page=10&PUBID=35&ISS=21935&SID=633604> [平成18年8月3日] 参照。

第3章 カナダのタックス・シェルター 対抗策の意義・効果

第1節 GAAR の効果と限界

カナダの税務当局も、タックス・シェルターへの対応に苦慮してきた。カナダにおいて、タックス・シェルターという言葉が一般的に使われるようになったのは、1970年代前半頃からであると言われているが、1980年代には、カナダでも、パートナーシップ、映画フィルム・リース及び贈与契約等を利用したタックス・シェルターの興隆が顕著に認められるようになった。かかる状況に対応するために幾つかの個別否認規定が創設されたが、特筆すべきは、1986年には、リミテッド・パートナーシップの損失についての各パートナーの控除可能な限度額を出資額の範囲に限定するという「アット・リスク・ルール」(‘at risk rule’、所得税法 § 96(2.2)以下)が導入されたことである。

しかし、その後も、タックス・シェルターは積極的に利用された。例えば、パートナーシップを使ったコンピューター・ソフトウェア・タックス・シェルターと称される租税回避スキームでは、かかるソフトウェアは、「減価償却引当額」(capital cost allowance)の計算上⁽¹²⁶⁾、所得税法規則 1100(17)款で定めるリース資産に該当するなどとして、その購入コストの過大評価や資本的支出の一括経費計上等を行うというケースが認められた。これに対しては、コンピューター・ソフトウェアをリース資産から除外する方向で規則 1100(17)款が改正され、控除可能な資本費用の制限を定める規則 1100(20.1)款が制定されたことによって、ようやく、その興隆が抑えられたという経緯がある。

このように、個別否認規定の整備によって特に問題視されるタックス・シェルターの封じ込めがある程度可能となった。また、Moldowan v. The Queen (1978)

(126) キャピタル・コスト・アラウアンスの詳細については、Capital Cost Allowance (PRB 06-06E), at <http://www.parl.gc.ca/information/library/PRBpubs/prb0606-e.htm> [平成18年9月7日]参照。

1 S.C.R. 480 事件判決では、最高裁が、納税者の「所得源泉」（英連邦国の租税概念の下での‘source of income’）については、利益の発生を「合理的に期待できる」（‘reasonable expectation of profit’、以下、「REOP」という。）ことが前提条件となる旨判示したことから⁽¹²⁷⁾、納税者の私的要素の強い事業・投資から生じる損失（いわゆる本質的な所得源泉から生じるものではない「ホビー・ロス」と称されるもの。）については⁽¹²⁸⁾、長い間、その控除を制限することが可能であったという経緯がある。

もっとも、1966年に発せられた「カーター委員会報告書」（Report of the Canadian Royal Commission on Taxation）が示唆していたように、個別否認規定の整備や REOP によるタックス・シェルターへの対応には一定の限界があった。このことは、Stuart Investments Ltd. v. The Queen, CTC 294 SCC (1984) 事件判決によって強く印象づけられた。本判決において、最高裁は、ごまかしの取引や法的な有効性を欠いた取引でない限り、「納税者が独立した或いは誠実な事業目的を有することなく取引を行ったということのみを理由として、課税上、その取引を否認するということについては賛同しかねる。厳格な事業目的テストは、一定の状況においては、明白な法令上の意図と衝突し得る」と判示した⁽¹²⁹⁾。

上記判決がカナダ歳入庁に大きなインパクトを与えたことなどを背景として、1987年、所得税法 § 245 に GAAR が創設されたと言われている。GAAR とは、所得

(127) 本判決では、「合理的に期待できる」か否かを判断するに際しては、納税者の過去の利益・損失、納税者の経験・実績（‘training’）、納税者の事業の方向性及び資本費用引当後の利益可能性等を勘案する必要があると判示された。

(128) 「ホビー・ロス」の詳細については、Brian Arnold, Canada’s Supreme Court Decides ‘Reasonable Expectation of Profit’ Cases, Tax Notes International, Vol. 27, No. 1 (2002) p. 111 参照。

(129) 当該判示部分の原文は、“I would therefore reject the proposition that a transaction may be disregarded for tax purposes solely on the basis that it was entered into by a taxpayer without an independent or bona fide business purpose. A strict business purpose test in certain circumstances would run counter to the apparent legislative intent . . .”である。裁判所は、「所得税法とは財政政策と経済政策を混合させたものであり、 . . . 事業目的要件を課すことは、納税者をして、国が達成しようとしている経済・社会目的に資する行為を実行させないようにも働き得る」とも述べている。

税法 § 245(2)において、「ある取引が租税回避である場合、当該取引の課税上の取扱いは、本規定がなければ、当該取引或いは当該取引を含む一連の取引から直接的又は間接的に生じるであろう課税上の利益について、それを否定するために、状況に応じて合理的であるように決定される」と定義されるものである⁽¹³⁰⁾。

ところが、GAAR の実際における適用範囲はそれほど広いものではないということが次第に明らかとなっていった。例えば、Rousseau-Houle v. The Queen, 2001 DTC 250 事件判決では、「所得税法 § 245 は、財務大臣をして、税務当局に最も好ましいように取引を構築するよう仕向ける手段として利用されてはならない」と判示されたほか、本判決で示された裁判所の GAAR の適用に係る消極主義（「納税者の課税上の利益を否定する GAAR という強力な手段を適用するに際しては、執行上の規制方法によることなく、法律上の手法によるべきである」という考え方）は、Canada Trustco Mortgage Co. v. The Queen, (2003) 4 CTC 2009 事件判決でも、判決を下す上で重要な拠り所とされた⁽¹³¹⁾。

GAAR の適用上の限界は、Jabin Investments Ltd. v. The Queen, (2001) DTC 1002 (TCC) 事件においても露呈した。本事件では、銀行に対する債務の返済ができずに銀行の財産管理の下に置かれていた納税者は、経常損失を有したが、当該損失の将来的な利用可能性は、債務の免除によって失われることとなるため、納税者の保証人である株主は、持ち株会社を設立し、債権回収を意図的に行わないという合意の下、当該持株会社に負債を引き受けさせた。税務当局は、負債の第三者による引受けは、独立企業間価格による取引でないほか、債務の免除に伴う課税関係の発生を無期限に延長するものであり、「債務免除ルール」(‘debt forgiveness rule’)を定める所得税法 § 80 を濫用する行為であるとして、GAAR

(130) 原文の規定は、“Where a transaction is an avoidance transaction, the tax consequences to a person shall be determined as is reasonable in the circumstances in order to deny a tax benefit that, but for this section, would result, directly or indirectly, from that transaction or from a series of transactions that includes that transaction.” である。

(131) かかる租税裁判所の判断は、最高裁判決 ([2005] 2 S.C.R. 601, 2005 SCC 54) でも覆ることはなかった。

に依拠する否認を行った。

ところが、裁判所は、持ち株会社による負債の引受け後も、法形式上、債権を行使する権限が納税者に残されているように仕組んだデット・パーキング（‘debt parking’）が、債務免除に伴う利益（利払いの費用化）を相殺するために「課税所得上の減算項目の減額」（‘reduction of tax attributes’）を行う所得税法 § 80 の適用を避けることを主な目的として行うものであるとしても⁽¹³²⁾、かかる行為は、当時の所得税法 § 80 の導入の経緯・趣旨に鑑みた場合、その射程外であると解釈されるため、同法 § 80 の適用・濫用はなく、同法の濫用がない以上、GAAR に基づいた課税処分は不当であると判示した⁽¹³³⁾。

カナダにおける GAAR の租税回避行為の否認の射程範囲が凡そ上記のような判決内容によって画されるものとされた背景には、カナダの裁判所では、英国の貴族院（House of Lords）が、Inland Revenue Commissioner v. Westminster（Duke），（1936）AC 1（HL）事件判決において示した見解（「いかなる者も、自己の業務を調整することによって、関係する法律で求められる税負担を軽減させることができる」）が尊重されているからである。このウェストミンスター原則は、英国では、その後、貴族院が Ramsay v. IRC（1982）A. C. 300 事件判決で示したラムゼイ原則によって実質的に修正されたのに対し、カナダの裁判所は、当該原則を尊重するという姿勢をほとんど崩すことがなかった⁽¹³⁴⁾。

したがって、タックス・シェルターに対抗するうえで、GAAR は税務当局にとって重要な手段ではあるが、極めて有効な手段であると位置付けることは困難

(132) 「課税所得上の減算項目の減額」や「債務免除ルール」については、同様な制度が米国でも採用されている。かかる制度・ルールの概略については、前掲・拙稿「第 60 回 IFA 総会」参照。

(133) 裁判所は、本件のような取引も所得税法 § 80 の射程内であるという税務当局の主張が、あくまで 1995 年に改正された当該規定に立脚するものであり、本件における取引が実行された時点において妥当する解釈ではないことは、当時の規定には例外規定が設けられていなかったことから合理的に推認されると判示した。

(134) この点については、例えば、Thomas B. Akin, Economic Substance Around the World, American Bar Association — Section of Taxation, May 2004 Meeting — Washington, D. C., pp. 11-12 参照。

であった⁽¹³⁵⁾。このような限界から抜け出すための活路は、GAAR を強化するという選択肢以外のものに求められた。その代表として挙げられるのが、1988 年に創設されたタックス・シェルターの開示・資料保存制度である。当該制度は、米国の制度と同様な目的を有するものであり、その制度設計の基礎となる部分も凡そ同様であるが、幾つかの重要な点において差異が認められ、また、その効果、課題及びインプリケーション等は、両国における税務行政を巡る諸環境やその執行状況等の差異を反映して、少なからず異なっている。

第 2 節 タックス・シェルター開示・資料保存制度

1. 開示・資料保存制度のポイント

カナダでは、所得税法 § 237 がタックス・シェルターの開示・資料保存義務を定めており、税務当局は、1989 年、当該義務に関する告示（IC89-4）を発した。米国の場合と同様に、一定の条件に該当するタックス・シェルターに関与するプロモーターやそれを利用する投資家である納税者は、当該告示で示されているガイドラインに従って、タックス・シェルターの開示と関係資料の保存等を行うことが義務付けられており、かかる義務の違反に対しては、ペナルティが科されるよう措置されている。

所得税法 § 237. 1(1) が定めているタックス・シェルターの定義は、必ずしも単純・明快というわけではないが、上記の告示では、その核となる部分は、「スキームの購入者が、そのスキームに関する説明等によると、その購入後の

(135) 毎年 1 万 2 千件ほどの法人調査が行われている中で、過去 15 年間における GAAR の適用件数は 374 件であるというデータに鑑みると、税務当局は GAAR の適用に慎重であると指摘されている。かかる指摘については、Brian Arnold, *The Long, Slow, Steady Demise of the General Anti-Avoidance Rule*, *Canadian Tax Journal*, Vol. 52, No. 2 (2004) pp. 504-505 参照。なお、2004 年 6 月末時点では、適用が認められた GAAR の累積件数は 385 件であり、GAAR 審査委員会が審査し、GAAR の適用を認めなかったものは 235 件に達している。GAAR の適用状況の詳細については、*Income Tax - Technical News*, No. 32, at <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/itnews-32-e.html> [平成 18 年 8 月 10 日] 参照。

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、当該スキームの購入コストを超えることが想定されるもの」であると定義され、この場合の「購入コストについては、購入者又は購入者が独立企業間の価格で取引しない者が享受する利益分を差し引いて算定する」と説明されている⁽¹³⁶⁾。

上記に該当するタックス・シェルターの勸奨等を行うプロモーターは、同法 § 237.1(2)～(4)に従い、適切な帳簿の保存義務を果たすことを前提条件として、情報申告書 T5001 (‘Filing of Application for Tax Shelter Identification Number and Undertaking to Keep Books and Records’) に関係する情報の掲載・資料の添付を行い、税務当局から登録番号を得ることを申請することを要し、当該登録番号を得るまでは、その販売を行うことができない⁽¹³⁷⁾。また、所得税法 § 237.1.(5)(a)によって、プロモーターは、タックス・シェルターの販売に際し、顧客に対する当該登録番号の提供が義務付けられている。

プロモーターに提出が求められている情報申告書 T5001 に記載すべき関係情報や添付資料には、販売される商品であるタックス・シェルターの名称・販売

(136) 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。

(137) 所得税法 § 237.1(1) 及びカナダ歳入庁の情報告示 IT-459 によると、プロモーターには、タックス・シェルター商品を営業販売して報酬を得る者だけでなく、商品を勸奨する者やその代理人も含まれ、1つの商品について複数のプロモーターが存在し得るが、この場合、いずれか1人の者による報告・登録義務の履行によって、他のプロモーターの義務履行責任は解除される。なお、タックス・シェルターの「勸奨」に該当しないアドバイスの提供は、登録義務の対象となる行為ではないとされている。

予定価格・数量、販売用パンフレット、スキームに関する情報(関係するプレイヤーの名称・住所、金融・ファイナンス・保証に関する事実関係等)、プロモーターの名前と住所及び今後5年間の見積損益計算書等が含まれる。なお、プロモーターが資料保存義務を適切に履行するためには、通常において事業活動が行われている場所に資料を保存することが必要となる。

誤った情報を含む情報申告書を提供する、或いは顧客に対して誤った登録番号を提供するなどによって上記の義務の違反が生じる場合には、登録番号が提供される以前或いは登録義務が履行される以前の販売によって得た総報酬の3% (1997年以降は25%) と500ドルのいずれか大きい方の額に相当する金額のペナルティが科される(所得税法 § 27.1 (7.4))⁽¹³⁸⁾。また、誤った登録番号を意図的に顧客に提供する場合には、顧客の支払金額の100%以上200%以下に相当する金額の罰金及び(或いは)拘禁刑に処せられる。

また、プロモーターは、所得税法 § 237.1(7)によって、登録したタックス・シェルターについて、各年度の販売金額、顧客数、顧客の名前、住所及び社会保障番号(或いは事業者番号)等を記載した情報申告書(T5002/T5003)を提出する義務を負っており、その提出期限は、販売が行われた年の翌年の2月末である。当該義務の違反に対しては、所得税法 § 162(7)及び § 162(5)に基づき、ペナルティの納付遅延日数に応じて、(a)100ドルと(b)納付遅延一日につき25ドル(上限2500ドル)の遅延金のいずれか大きい方の額のペナルティが科される。

タックス・シェルターを利用する投資家の場合、所得税法 § 273.1(5)に従って登録番号を取得したプロモーターから登録番号を提供してもらい、当該番号を記載した様式 T5004 (Statement of Tax Shelter Loss or Deduction) 等を申告書に添付しない限り、タックス・シェルターがもたらす課税上の利益は認められないと所得税法 § 273.1(6)は定めている。また、同

(138) 当該義務の違反には、誤った情報や誤解を招くような情報を含む申請書を提出するという行為も含まれる。所得税法 § 237.1(5)(a)では、プロモーターは、顧客が登録番号を交付されるよう合理的な努力を払うことが求められている。

法 § 237.1(6.1)の定めにより、プロモーターが登録義務等の違反によってペナルティの適用を受けたが、それが未納である場合には、未納が関係しているスキームに投資している納税者の関係年度における当該スキームの利用による控除が認められない。なお、投資家も利用しているタックス・シェルターに関する資料の保存義務を負う。

2. 開示・資料保存制度の有用性と課題

上記のような特徴を有するタックス・シェルターの開示・資料保存制度のコンプライアンスに関するデータの部外公表の例は、米国の場合と同様に、かなり限られているほか、公表されているデータの詳細も十分に明らかではない。したがって、その正確な分析・的確な評価を行うことは、必ずしも容易ではないが、カナダ会計検査院（Office of Auditor General）が、1996年5月に発表した報告書によると、以下の図1が示している通り、登録されたタックス・シェルターの総額は、1992年には約26億ドルに達し、その2年後の1994年には、約55億ドルへと増加し、1995年には約70億ドルに達している⁽¹³⁹⁾。

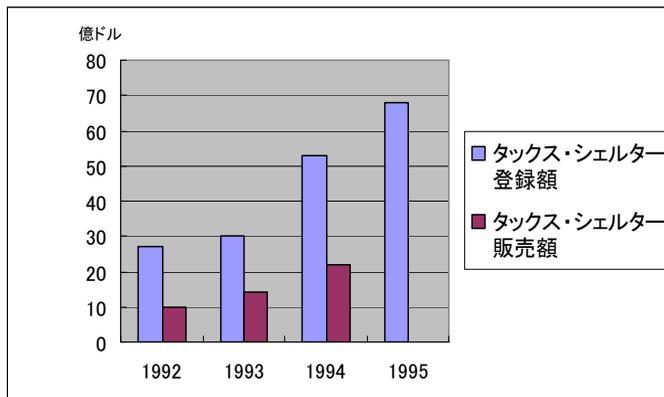
また、同報告書によると、1993年4月から1995年3月の2年間では、325件のタックス・シェルターの調査が行われ、その大半は濫用的なタックス・シェルターであると認定されたが、とりわけ、1995年、モンリオール地区の税務署は、173件の「研究開発」（research & development）関係のタックス・シェルターの調査を行い、このタックス・シェルターに関与していた約8000人の納税者に対して合計5600万ドルの追徴課税を行ったという実績がある。

さらに、税務当局が自ら発表しているデータによると、タックス・シェル

(139) 報告書の詳細については、Revenue Canada—Combating Income Tax Avoidance, at <http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/reports.nsf/html/9611ce.html> [平成18年8月10日] 参照。報告書では、タックス・シェルター登録額・販売額の単位が何であるかについての詳細な説明がされていないが、タックス・シェルターの「投資単位としての価値」（value of investment units offered）ではないかということを示唆する記述がある。

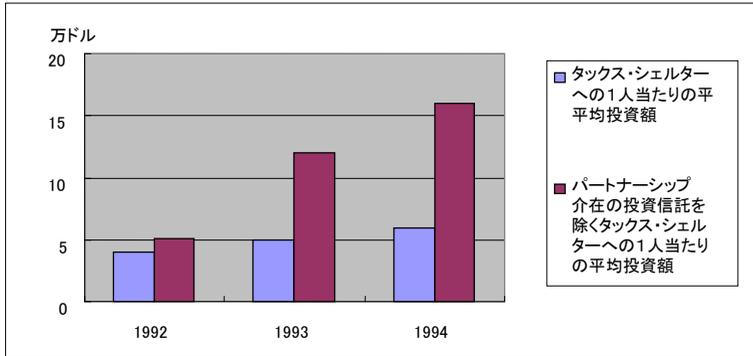
ターの調査によって、1994年から1997年までの4年間では、タックス・シェルターを利用した約1000件の申告が否認され、その結果、2.5億ドルの税の追徴が行われたが、プロモーターの脱税容疑に基づく刑事告発も10件あり、罰金総額としては900万ドルに達し、しかも、これら全てが刑期を伴うものであったということが明らかにされている⁽¹⁴⁰⁾。

このように、タックス・シェルター開示・資料保存制度は、少なからぬ効果を上げたものと考えられるが、他方で、以下の図1・2が示す通り、1992年から1994年の間において、納税者が「パートナーシップを介在させた投資信託」(mutual fund limited partnerships)を除くタックス・シェルターに投資した平均額は、5万3000ドルから15万8000ドルに増え、タックス・シェルターの販売額も凡そ10億ドルから22億ドルに増加している。したがって、確かに、この間において、開示件数の増加は認められるが、開示制度が十分な抑止効果を発揮したとは必ずしも断言できないという見方をする余地もある。



(図1) 出典: Report of the Auditor General, May 1996, Chapter 11, Exhibit 11.7

(140) 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・シェルターとは何か」(‘What is a tax shelter?’)と題された「ファクト・シート」(‘fact sheets’)参照。他方、訟務担当部署が提示するセトルメント・オファーやアムネ스티・プログラムを受け入れ、附帯税の部分的な免除等の適用を受けた投資家も多数に上っている。



(図2) 出典：Report of the Auditor General, May 1996, Chapter 11, Exhibit 11.7

会計検査院が示しているその後の開示制度に対するコンプライアンスに係るデータは、更に限られたものとなっているが、1996年5月時点では、オンタリオ州南部地区で1700件（トロントだけでも730件）のタックス・シェルターが登録されている。これらのタックス・シェルターの中には、投資者の数が100名を超えるものも少なからず含まれていた。やはり、開示制度によってタックス・シェルターの早期の把握が促進され、より重点的・効率的な調査が可能となったものの、開示制度の抑止効果が十分であったとは言い難いというのが実状であろう。

但し、カナダの場合、タックス・シェルター比率に依拠して開示対象範囲を判断するという簡素な制度設計が、開示件数の多寡にどれほど影響したかは定かではないものの⁽¹⁴¹⁾、タックス・シェルターの税軽減効果の認定が開示義務の履行を前提条件とするとの制度設計の下、開示・資料保存制度のコンプライアンス・レベルがある程度確保され、有用な情報が得られたと税務当局が評し

(141) そもそもタックス・シェルターの定義が広範であることから、例えば、登録された慈善団体に対する善意の寄付等も開示対象に該当することとなる可能性があることを指摘する向きもある。かかる指摘については、<http://www.millerthomson.ca/issue.asp?Print=Yes&NL=10&Year=2004&Season=21> [平成17年2月24日] 参照。

ているであろうことは、以下で述べる通り、開示制度に関して税務当局が特に問題視したのは、開示件数の多寡というよりは、むしろ、プロモーターの開示・資料保存義務の違反に対して実効性のあるペナルティが欠如しているという点であったことから示唆される。

実のところ、当時の制度の下では、開示義務の関係からプロモーターに求められているのは、基本的にはタックス・シェルターの事前登録と顧客への登録番号の付与であり、かかる義務の違反は、それが意図的なものでない限り、販売されたタックス・シェルターの価値(value of the tax shelter sold)の25%を上限とするペナルティの対象となるにとどまった。また、問題のあるタックス・シェルターを勧奨するという行為を罰する手段については、それが脱税の補助等に該当しない限り、基本的には存在しておらず、プロモーターの開示・資料保存義務の違反に対して効果的なペナルティを適用することは困難であるという問題があった⁽¹⁴²⁾。

かかる問題点を抱えた開示・資料保存制度が、タックス・シェルターを十分に封じ込めることができなかったことは、前述の会計検査院の報告書からも示唆されるところであるが、実際、例えば、コンピューター・ソフトウェア・タックス・シェルターは、1990年代後半に個別否認規定が措置されるまでは、かなり活発に利用された。また、「贈与スキーム」(gifting arrangements)と称されるタックス・シェルターも、法律上の対応が遅延したことなどを突いて、開示制度導入後も、駆け込みによる利用件数の増加が生じたという経緯がある。

贈与スキームの多くは、美術品を贈与するという手段を介在させた租税回避行為であることから、このようなタックス・シェルターは、美術品を化かすという意味でアート・フリップ('art flips')と称されている。アート・フリップは、特に複雑な取引形態を駆使するものではなく、多くの場合、海外から安価で購入した美術品を納税者が慈善事業に寄付し、寄付を受けた慈善事業

(142) 実際に告発されたプロモーターの数は、例えば1990年代前半の5年間で5名であつ

は、寄付を受けた美術品の市場価格或いはそれ以上の価格で評価したレシートを出すという単純なものである。このようなスキームによって、納税者としては、寄付した美術品等の購入価格以上の節税が可能となり得る⁽¹⁴³⁾。

実際、税務当局が 1990 年代前半頃から特に問題視したのは、巧妙なスキームを駆使して租税回避を行う者よりも、むしろ、そもそも、スキーム自体が租税回避策として機能しないということが明白であるにもかかわらず、このような問題を有するスキームを納税者に対して不当に勧奨する者が少なからず存在しているという事実であった。かかる観点から、アート・フリップも問題視されたが、かかる事実に対処することの必要性を税務当局が強く認識する契機となったのは、Global Communications Limited v. The Queen, 99 DTC 5377 (FCA) 事件判決であったといわれている⁽¹⁴⁴⁾。

本事件では、納税者が商品販売者から購入した地震データの市場価格は、納税者が現金で支払った分の価格相当であり、納税者が「償還請求権が制限された約束手形」（‘limited recourse promissory note’）で担保して所得税法上の控除を主張した部分は含まれないということについては、当該商品の販売者は勿論、納税者に雇用された鑑定人も当然に知っていた、或いは知り得る立場にあったにもかかわらず、当該データの価値を意図的に高く見積り、当該価格を所得から控除した申告が行われた。

本事件判決では、償還請求権が制限された約束手形は、条件付債務であり、産業界では額面を大幅に下回る価格で買い戻すことが慣例となっていること、また、本データの購入と同時期に独立企業間価格で取引された同様なデータが存在していたにもかかわらず、納税者に雇用されている鑑定人が、これを参照

た。この点については、supra 1996 Report of the Auditor General 参照。

(143) スキームの詳細については、Graham Turner, Tax Shelters; Past, Present and Future, at http://www.fmc-law.com/userfiles/page_attachments/Library/2/365769_CCH_Tax_Topics_November_30_2003.pdf [平成 17 年 2 月 27 日] 参照。なお、2004 年、所得税法 § 149.1(2)・(3)・(4)が改正され、代表的な「贈与スキーム」の税務上の利益については、それを否認する規定が措置された。

(144) 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) pp. 1742-1744 参照。

しようとしなかったことは、取引の本質について、税務当局の判断を誤らせようとする単なる「ごまかし」(‘sham’)ではなく、法律上或いは事実上のそれなりの根拠がないにもかかわらず、税務当局をだまそうとする「詐欺」(‘scam’)であるという税務当局の主張が認められた⁽¹⁴⁵⁾。

第3節 第三者民事罰導入のインプリケーション

1. 第三者民事罰導入の背景とその特徴

前述の通り、租税回避に対する GAAR の適用には、実際上の問題が少なからず存在し、プロモーターや納税者に課された開示・資料保存義務も、タックス・シェルターを必ずしも十分に押さえ込むには至らなかった。また、納税者に不適切な申告をさせるように関与するプロモーターに対しては、かかる行為が犯罪等に該当しない限り、相当な額のペナルティを科する規定は整備されていなかった⁽¹⁴⁶⁾。このような状況の下、前述の Global Communications Limited v. The Queen 事件等によって、大規模企業とそこに雇用されている租税専門家等の中には、その欠陥を薄々認識しながらも、そもそも根拠のない取引スキームに関与しているという実態が露呈した。

上記のような問題に対処することの必要性は年々高まり、2000年6月、法案 C-25 が成立し、所得税法 § 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⁽¹⁴⁷⁾。第三者民事罰は、租税専門家等が、納税者の申告や商品スキームに偽

(145) 本件で問題となった商品スキームを開発・販売したのは、主要な法律・会計事務所
の租税専門家ではない者(‘fringe players’などと称される。)であるが、当該ス
キームで問題となった費用は、当該スキームの事業目的に鑑みても、当時の所得税法
§ 66.1(6)(a)(i)によって認められていた「カナダ実地踏査費用」(‘Canada
exploration expense’)には該当しないものであると判示された。

(146) 開示・資料保存義務違反については、本稿第2節2で述べているように、顧客に対
して意図的に誤ったタックス・シェルターの登録番号を与えたような場合に限って刑
事罰を含む厳しいペナルティの対象となるにとどまっていた。

(147) 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

りを含む記載が存在すると知っている、若しくは知っていると合理的に期待されるにもかかわらず、この点において「有責行為」（‘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、①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②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。

上記①に対して適用されるのが「作成者罰」（‘preparer penalty’）である⁽¹⁴⁸⁾。「作成者罰」の金額は、所得税法 163.2 (5) 条の場合、(ア)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額と⁽¹⁴⁹⁾、(イ)10万ドルと当該申告サービスに対する総報酬の合計額とのいずれか少ない方の額である⁽¹⁵⁰⁾。上記②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。

但し、適用される「作成者罰」と「考案者罰」のペナルティの金額が1000ドル以下となるような場合には、1000ドルがペナルティの額となる。また、1

るが、法人、被雇用者、パートナーシップ（第三者民事罰の適用上、法人として取り扱われる。）及びパートナー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、前出 IC01-1 のパラグラフ 68・69 参照。

- (148) 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) に基づいて「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、2001年9月にカナダ歳入庁が発遣した CI01-1 参照。

(149) 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。

(150) 物品税法の場合、①10万ドルと問題となる申告サービスに対する報酬額の合計額、或いは②当該サー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）を比べた場合のいずれか少ない方の額がペナルティの金額となる。

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、いずれか大きい方の金額のペナルティが科されることとなる。

2. 第三者民事罰の適用上の基本原則

第三者民事罰の適用に際して先ず問題となるのが、「有責行為」の定義である。「有責行為」とは、Lucian Venne v. The Queen, 84 DTC 6247 (FCTD) 事件判決において示された「重大な過失」(‘gross negligence’)に対するペナルティを適用する場合に依拠される基準に照らして定義できるとされている⁽¹⁵¹⁾。同事件判決では、「重大な過失とは、単に合理的な注意を欠くというレベルを超えた過失であり、意図的な行為に相当する高いレベルの過失や法律の遵守がされているか否かについての無関心を含むものである」と定義され⁽¹⁵²⁾、原告である納税者の教育・法律知識レベル等に鑑みた場合、原告が簿記を任せている者が作成した申告書の重大な誤りを認識しなかったことが「重大な過失」に該当すると断定することはできないと判示された⁽¹⁵³⁾。

(151) この点については、カナダ財務省が1999年12月に発遣した「所得税に関する説明文書の改訂版」(Revised Explanatory Notes Relating to Income Tax) 参照。1999年2月の予算案(Budget Plan)では、「有責行為」ではなく、「重大な過失」という表現がされていた。しかし、カナダ勅許会計士協会(the Canadian Institute of Chartered Accountants)からは、かかる表現では、協会員が注意義務を負う対象がカナダ歳入庁となることが懸念されるとの問題等が指摘され、現行の表現となった。もっとも、両者は実質的に同じではないかという見方もある。この点については、B. Carr & G. Pereira, *supra* The Defense, pp. 1745-1746 参照。

(152) 原文は、“Gross negligence must be taken to involve greater neglect than simply a failure to use reasonable care. It must involve a high degree of negligence tantamount to intentional acting, an indifference as to whether the law is complied with or not.”である。

(153) Estate of Colangelo et al. v. the Queen, 98 DTC 1607 事件判決でも、上記判決において示された「重大な過失」の定義がそのまま援用され、税務当局が「重大の過失」を認定して納税者にペナルティを科したことは、納税者が受けた教育レベルや簿記知識のレベル等が高くないことなどに鑑みると、妥当ではないと判示された。

上記判決でいう「法律の遵守がされているか否かについての無関心」とは、Malleck v. The Queen, 98 DTC 1019 (TCC)において示された「意識的な、無謀な或いは理由のない法の無視」(‘willful, reckless, or wanton disregard of the law’)という表現と同義であると説明されている。「無関心」(‘indifference’)とは、「意識的に目を向けないこと」であり、「意識的に目を向けないこと」とは、R. v. Jorgensen, File No.:23787, Supreme Court of Canada (1995) 事件判決において述べられている「被疑者は、事実に関心を向けることにより、事実を確認するということを知っていた、若しくは、そう危惧したことから、事実を見ることをしなかった」という表現で示されている原則(‘doctrine of willful blindness’)に相当する概念であるとされる⁽¹⁵⁴⁾。

また、「法律の遵守がされているか否かについての無関心」であるとは、Sirois (L.C.) v. Canada, [1995] 2 C.T.C. 2648 (TCC) 事件における納税者の行為に代表されるようなものであると説明されている⁽¹⁵⁵⁾。本事件判決では、シロイス氏が受けた教育や弁護士としての実務経験等に鑑みた場合、雇用者から同氏に支払われた報酬額は、同氏の弁護士会費を差し引いた額であるとして、差し引かれた額を申告において控除できると同氏が本当に信じていたとは考えられず、都合の良い同僚の発言に満足し、この点について、あえて容易に実行可能な「事実説明を行わなかったこと」(‘buried his head in the sand’)は、「重大な過失」に該当すると判示された。

但し、上記のような基準を適用した結果、「有責行為」の存在が認定されても、行為者が善意である場合には、第三者民事罰の適用はない⁽¹⁵⁶⁾。この「善意に依拠する例外」(‘good faith reliance exception’)が認められるのは、

(154) 原文は、“Did the accused shut his eyes because he knew or strongly suspected that looking would fix him knowledge?”である。

(155) この点については、前出 IC01-1 のパラグラフ 26 参照。

(156) したがって、通常、GAAR が適用されても第三者民事罰は適用されないが、既に裁判において確立した解釈に反するような取引にあえて関与するような場合には、適用され得るとされている。この点については、前出 IC01-1 のパラグラフ 77 参照。

租税専門家が利用する情報の誤謬が、外見上明らかではない、或いは思慮分別を有する者にとって明らかに不合理ではない、もしくは租税専門家において疑問を生じさせるものではない場合である。但し、「善意に依拠する例外」は、所得税法上、租税回避スキームの主要な目的の1つが課税上の利益を得るためのものである「タックス・シェルターに類するスキーム」(‘a tax shelter-like arrangement’)等の利用の勧奨に関与するなどの場合には認められないと解されている⁽¹⁵⁷⁾。

3. 第三者民事罰の適用を巡る議論

第三者民事罰の適用を審査する機関として、税務当局は、コンプライアンス・プログラム部(Compliance Programs Branch)、政策企画局(Policy and Planning Branch)及び財政・法務部(Departments of Finance and Justice)の代表から構成される審査委員会(Review Committee)を設置している。当該委員会は、調査の現場から第三者民事罰の適用が求められている案件について、適用対象とされている者側からの代表も含めたとところで審査を行うこととしており、その実際上の適用に当り、制御機能が働くような態勢の整備が図られている。また、第三者民事罰の適用状況について、定期的な情報発信を行うこととしている。

確かに、第三者民事罰制度は、その制度導入前の審議過程においては、「言語道断な状況」(‘egregious situations’)に対処するための手段であると位置付けられていたことを示唆する事実がある。税務当局が2001年9月に発遣した第三者民事罰に関する告示(IC01-1)でも、その旨が述べており、第三者民事罰は、「悪意のない不明瞭性」(‘bona fide uncertainty’)が存在し、司法判断が確立していないような解釈が分かれ得るようなものなどに対しては適用されないとしている。

カナダ財務省も、脱税を問題とする所得税法 § 239 の場合、同法に基づいて

(157) これらの点については、前出 IC01-1 のパラグラフ 34~39 参照。

告発を行うには、「合理的な疑いを超える被疑」(‘beyond a reasonable doubt’)のテストをクリアすることが必要となるが、このテストをクリアすることは必ずしも容易ではなく、しかも、被疑者は宣誓証言する義務も負わないのに対し、第三者民事罰の創設によって、民事裁判における「可能性テスト」(‘probabilities test’)を適用することが可能となり⁽¹⁵⁸⁾、納税者はディスカバリーのための調査にも服することとなるため、所得税法 § 239 によっては対処が困難であるような「言語道断な状況」に対応することができる⁽¹⁵⁹⁾。

しかし、その適用範囲は、必ずしも十分に明確であるとは言い難いことから、実際には、かかる適用範囲を超えて、必要以上に広範に適用されるのではないかという懸念を表明する向きもある⁽¹⁶⁰⁾。実のところ、カナダ勅許会計士協会 (the Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA) も、第三者民事罰の法制化の過程において、「有責行為」の判断基準となる「重大な過失」の解釈の将来的な変容の可能性について懸念を表明したという経緯がある⁽¹⁶¹⁾。

このような懸念は、必ずしも根拠のない杞憂であると簡単に片付けられるものではないことを示唆するのが *Findlay v. The Queen*, [1997] 3 C.T.C 2010 事件判決である。本事件では、納税者が雇った租税専門家が、納税者の所得税の申告の際、必要な関係資料を十分にチェックしなかったことなどから、納税者が得たキャピタル・ゲインが申告されておらず、税務当局は、この点において納税者に「重大な過失」があったとして、所得税法 § 163(2)に基づくペナ

(158) 本稿で言及している *R. v. Jorgensen* 事件の控訴審判決 (2001 W.C.B. (2d) 397) では、「合理的な疑いを超える被疑」という基準は、カナダ刑法において深く定着しているが、「合理的な疑い」とは、「絶対的な確実性」(‘absolute certainty’)と「犯罪である蓋然性」(‘probable guilt’)の中間に位置づけられるとしても、「絶対的な確実性」の方にはるかに近いものであるという見方が示されている。

(159) この点については、*B. Carr & G. Pereira*, *supra* *The Defense*, p.1747 参照。

(160) 例えば *Brain Carr* は、“They (the new provisions) cast a far wider net than is needed to cure the problem . . . the problem at which the Department of Finance was aiming.”と述べている。この点については、*B. Carr & G. Pereira*, *supra* *the Defense*, p.1740 参照。

(161) この点については、*B. Carr & G. Pereira*, *supra* *The Defense*, p.1745 参照。

ルティを科した。

本事件判決において、租税裁判所は、①租税専門家が納税者から得た資料の中に納税者が設立した法人の申告書があり、納税者の個人申告書の作成の際、当該法人の申告書をチェックする必要性を認識していたにもかかわらず、これを行わなかった理由の説明が十分にされていないこと、また、②納税者は、当該法人の申告書のチェックを行っており、個人所得税の申告から、当該法人が関係している取引のキャピタル・ゲインが漏れることについて認識していたはずであることから、所得の除外は意図的なもの或いは少なくとも重大な過失によるものであり、この場合の租税専門家の重大な過失は、納税者に帰せられるべきものであると判示した。

上記事件判決は、控訴審判決（2000 F. C. J. No. 731）によって覆された。控訴審判決は、納税者が租税専門家のミスを知っていたということを「可能性テスト」によって示していない以上、租税専門家の重大な過失が納税者に帰せられるということはないと判示した。もっとも、本事件の場合、租税専門家において重大な過失がなかったと判示されたわけではない。むしろ、「納税者は、非難されるべき行為の対象を租税専門家に移すことによって重大な過失という嫌疑を免れた」わけであるから、このような場合に租税専門家に対して第三者民事罰が適用されるという可能性は払拭されていないという見方もされている⁽¹⁶²⁾。

しかも、カナダでは、1985年、「解釈法」（Interpretation Act）が導入され、同法 § 10 は、「法律は、その内容が現在形で表現されていても、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」と定めている。すなわち、法律上の文言に静的な意味ではなく、動的な意味が加えられることが想定されるわけで

(162) このような表現・見方については、B. Carr & G. Pereira, *supra* The Defense, p. 1741 参照。原文の表現は、“Mr. Findlay (the taxpayer) was able to avoid a charge of gross negligence by transferring culpability to his advisers.”である。

あり、当面は所得税法 § 239 に定められた「有責行為」と同様な意味であると解されている「重大な過失」の解釈も、将来的に変貌するのではないかと危惧されるのである⁽¹⁶³⁾。

実際、租税条約の規定について、事後的な立法に基づいた解釈を適用して課税が行われたことをカナダ最高裁が容認しなかった *R. v. Melford Developments Inc.*, 82 DTC 6281 事件判決の直後、カナダ財務省は、1983 年、「租税条約解釈法」(the Income Tax Conventions Interpretation Act) を成立させ、本事件判決が示した静態的なアプローチを修正し、租税条約の条文解釈において条約締結後の国内税法の改正を反映させるという動態的なアプローチを採用し、「租税条約解釈法」の優位性を確立したという経緯があった⁽¹⁶⁴⁾。また、租税条約上の幾つかの文言に関し、実質的に課税権の拡大を実現する方向で定義の明確化を図る、或いは新たな「解釈指針」(Technical Interpretation) を示すなどの動きも認められた⁽¹⁶⁵⁾。

また、例えば、カナダ・英国租税条約では、年金とは、年金プランの下において支払われるものであり（但し、「全ての将来的な受給権の清算」(‘a settlement of all future entitlements’) については除くとされている。)、第 17 条は、居住地国のみが課税できるとしているが、2004 年 6 月 23 日付解釈指針 (2004-007731) では、租税条約解釈法が定めた租税条約上の年金につ

(163) 例えば、CICA がこのような危惧を表明していたことについては、Brian R. Carr, Jerry Lalonde & Ralph Neville, *The New Civil Penalty Proposals*, Report of Proceedings of the Fifty-First Tax Conference, 1999 Conference Report, Canadian Tax Foundation 2000, 18 : 5 参照。

(164) 最近では、租税条約と租税条約解釈法における解釈が異なるような場合には、その限りにおいて、租税解釈法の解釈が優先するという旨の定めを明示的に含んだ法令も見受けられる。この点の詳細については、Dave Beaulne & Angelo Nikolakakis, *Double Non-Taxation*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol.89a, Kluwer Law International (2004) p.239 参照。

(165) この点については、KPMG LLP Canada, *Canada Revenue Agency Says Canada - U.K. Treaty Does Not Protect Irregular RRSP Payments from Withholding Tax* (http://www.us.kpmg.com/microsite/tax/ies/2004_Flash_Alerts/ietflash2004_4.a.sp [平成 17 年 3 月 2 日]) 参照。

いての新たな定義を踏まえたうえで、カナダの「公認退職貯蓄プラン」(‘Registered Retirement Savings Plan’)からの引出しについては、年金に該当しないため、カナダにおける源泉徴収税の対象となるという解釈が示された。

上記のような経緯もあることから、第三者民事罰の適用に係る不確実性や懸念が必ずしも十分に払拭されているわけではないが、現状のところ、その実際の適用件数は、制度適用開始後間もないこともあり、非常に限られている。もともと、その適用に向けた調査件数は、かなりの数に上ってきているというのが実状であり、今後、どのような事例において「有責行為」が認定され、第三者民事罰の具体的な効果が如何なる形で現れるのが注目される。

第4節 我が国への示唆

本章での考察から明らかなように、ウェストミンスター原則は、GAAR が導入された後のカナダでも基本的な原則として尊重され、カナダの裁判所は、多くの場合において、GAAR の積極的な適用を認めなかった。アーノルド教授 (B. Arnold) のように税務当局以外の者も、かかる状況に鑑み、「GAAR はゆっくりではあるが着実に死去しつつある」という指摘を行っている。GAAR の限界は、REOP が *Walls v. The Queen* (2002) SCC 47 事件判決及び *Stewart v. The Queen* (2002) SCC 46 事件判決において示された最高裁の見解によって実質的に骨抜きにされ、その租税回避行為に対応する上での有用性が低下したことによって、更に顕著なものとなった⁽¹⁶⁶⁾。

確かに、GAAR が依然として有用であることは、*Mathew v. Canada*, (2005) SCC 5 事件判決において、最高裁が、税法規定の濫用に該当する取引については、

(166) B. Arnold 教授は、*Walls v. The Queen* 事件で問題となった取引は、ひどい租税回避行為であったにもかかわらず、最高裁が納税者の取引目的は取引の税務効果に影響しないという見解の下、それを否認しなかったことは理解できないと述べている。この点については、*Canada’s Supreme Court Decides ‘Reasonable Expectation of Profit Case’*, *Tax Notes International*, Vol. 27, No.1 (2002) p.117 参照。

GAAR を適用し、その課税上の利益を否認することが可能であると判示したことなどからも明らかではあるが、Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, (2005) SCC54 事件判決では、個別規定の趣旨・目的に反するとは言えない取引の税務上の効果を取引における経済的なリスクが存在しないことを主な根拠として、GAAR に基づく否認を行うことはできないと判示された。

もっとも、翻って考えてみると、このように GAAR の有用性がそれほど高くなかったことが、かえってタックス・シェルター開示・資料保存制度の重要性を高めたともいえよう。当該制度は、制度導入当初は、かなり簡素な制度であったが、その後は、規制の対象とすべき租税回避スキームの多様化・趨勢等を踏まえ、開示対象範囲の拡大が図られ、開示対象範囲の判断基準も複雑化する方向へと向ったという経緯がある。但し、制度設計面での変更は広範・抜本的なものではなく、コンプライアンス・レベルの問題が顕著に深刻化するという状況は殆ど生じなかった。

また、プロモーターによるタックス・シェルターの登録義務の違反に対してペナルティが科されたことの是非が裁判所で争われたケースもあるが、ペナルティの賦課が否認された例は殆どなく、最近でも、Maya Inc. v. The Queen, 2003 DTC 947 事件判決や Pierre Blier v. R., 2003 DTC 970 事件判決では、プロモーターがタックス・シェルターに該当する商品の販売を登録番号を得ないまま投資家に販売したことに対して、租税裁判所は、税務当局が科したペナルティ（Maya Inc. 事件では、1996 年分は販売収益額である 56 万 6 千ドルの 3%、1997 年分 72 万 6 千ドルの 25%、Blier 事件では 1992 年の販売収益額の 3%である 8145 ドル）を是認する判決を下している。

さらに、カナダの場合、米国と異なり、制度の実効性を高めるために開示・資料保存義務違反に対するペナルティの全般的な強化を図るという選択肢がとられることもなかった。その理由としては、幾つかの要因が考えられるが、米国とカナダにおけるタックス・シェルターの興隆の程度の違いということのほか、部分的なデータ等からの推測ではあるが、カナダの場合、やはり、米国の場合よりは開示・資料保存制度のコンプライアンスが高く、税務当局も、収集したデータ

を実地調査等において、効率的に活用できる環境にあったという点が挙げられよう。

カナダの場合、税務当局の調査体制は、1990年代前半から既にかなりタックス・シェルター対策に重点を置いたものとなっていた。また、開示・資料保存制度導入当初から、納税者が開示義務を果していない場合には、タックス・シェルターの利用によって生じる税務上の利益は、それが本来否認されるべきものであるか否かに関係なく認められないという制度設計がされていた。しかも、開示・資料保存制度に従って開示されたスキームの内容を踏まえ上で、その税務否認を行うことの必要性が強く認められるような場合には、適時の法改正も幾度となく行われている⁽¹⁶⁷⁾。

調査対象となる情報の範囲についても、本来、カナダでは憲法によって保障されている権利である法務職特権（カナダでは、‘solicitor-client privilege’と称されている。）が、米国の場合よりも高い壁として聳えるという蓋然性があるが、開示・資料保存制度の下では、制度導入当初から、プロモーターには顧客名等を情報報告書に記載して提出する義務が課されたことから、この壁には大きな風穴が開いた。確かに、当該制度の対象とならない場合には、所得税法 § 231.2(2)が適用されることから、裁判所の許可がなければ、税務当局が特定しない第三者に関する情報を提供する義務はないが、実のところ、この点についても変化の兆しが見受けられる。

嘗ては、例えば、Canadian Forest Products Ltd. v. M.N.R. (1996) 65 A.C.W.S. (3d) 881 事件判決では、税務当局は、裁判所の許可を得ることなく、調査対象者に対し、その納税義務に関係しない情報の提出を求めることを強いてはならないと判示された。ところが、Van Egmond v. The Queen (2002) B.C.D. Crim. 事件判決では、税務当局が、裁判所の許可を得ることなく、顧客リストの開示を租税専門家である被控訴人に要請し、開示請求に応じない被控訴人を告発

(167) しかも、最近では、プロモーターに対するスキーム登録番号の付与は、スキームの仕組みが凡そ理解できるまで行われないなど、かなり厳しい制度運用がされているようである。

したのに対し、ブリッティシュ・コロンビア地区控訴裁判所は、顧客リストの提出が被控訴人の調査に無関係であるとは断言できず、また、顧客リストが提示されても、その利用者は税務当局内に限られることなどから、その開示請求は認められるべきであると判示した⁽¹⁶⁸⁾。

このように、開示・資料保存制度の導入とその後の動きは、税務当局の調査機能を様々な形で高めるという方向性を有するものであったが、他方で、プロモーターに対する実効性のあるペナルティを有していない従来の制度ではタックス・シェルターへの対応が十分に図れないという問題点が強く認識されたことから、少なくともタックス・シェルターの勧奨等において「重大な過失」が認められる者に対しては、相当な金額のペナルティを科する制度が導入された。

開示・資料保存制度の実効性を担保するための諸々のペナルティを全般的に厳格化するのではなく、重大な過失が認められるような行為に対して適用が限定される第三者民事罰が導入された背景には、上記のような方向性・趨勢が存在していたわけであるが、タックス・シェルターに対抗する上で悪質なプロモーターの行為に対する民事罰を強化することを中心としたペナルティ体系の見直しを行うという方向性・選択肢は、カナダに限ったわけではない。

カナダと同様に GAAR を有している豪州は、2005 年、タックス・シェルター開示・資料保存制度ではなく、カナダの第三者民事罰と同様な趣旨の制度をプロモーター・ペナルティ（‘promoter penalty’）という形で導入した。かかる事実が示唆することは、プロモーターが関与する悪質な租税回避行為自体の否認は、事後的に可能であっても、かかる行為を効果的に抑止するためには、取引の事後的な否認が担保されているだけでは不十分であり、プロモーター自身に対して実効性のあるダイレクトな制裁を加えることの必要性が強く認識されるようになったということである。

(168) もっとも、当該判決が所得税法 § 231.2 を正しく解釈したものであるかについては異論があることも十分に想定される。この点については、Ron MacLeod, *British Columbia Court Gives CCRA Further Access to Taxpayer Records, Tax Notes International*, Vol. 27, No. 3 (2002) pp. 257–258 参照。

豪州のプロモーター・ペナルティの場合、その対象となるのは、年間 10 名以上の者から対価を得て「租税搾取スキーム」(Tax Exploitation Scheme) の勧奨・販売に重要な役割を果たす者であり、「租税搾取スキーム」とは、その利用目的の唯一或いは主要な目的が税負担の軽減であることが合理的に結論付けられ、その税負担軽減効果が税法上利用可能であることについて合理的な主張を行うことができない租税回避スキームである。このように、プロモーター・ペナルティは、条文上、第三者民事罰よりも、より広範な適用が可能となるような規定振りがされており、その法的性格も第三者民事罰とは若干異なるものとなり得る⁽¹⁶⁹⁾。

カナダにおける開示・資料保存制度の制度設計のあり方とコンプライアンス・レベルとの関係や、開示・資料保存制度と実地調査の効率化との関係等は、我が国における同様な制度のあり方を考察する上で非常に参考となる点であるが、悪質な税法上の義務違反に対し、刑罰を科するという選択肢ではなく、相当な額の民事罰を科するという選択肢を具体化する第三者民事罰やプロモーター・ペナルティも、實際上、(重)加算税等の租税過料や刑罰の対象とならない税務に係る不法行為に対して実効性のある制裁措置を有していない我が国に重要な視点を提供するものである。

開示・資料保存制度の視点と第三者民事罰等の視点を反映させた制度を我が国の税体系に組み込むことで、我が国における租税回避スキームへの対抗策は、格段に充実することとなると思料するが、問題は、このような視点を如何なる形での程度まで我が国の制度に反映させるかである。この問題についての論考は、次の第 4 章で考察する英国の対抗策の特徴や実態の分析・比較等をも踏まえたところで、終章の第 3 節以下において行うこととする。英国で採用されている対抗策の制度設計やペナルティ体系の再構築の方向性は、米国やカナダの場合とは、税務行政を取り巻く諸環境の相違等に起因して、幾つかの重要な点において異なっている。

(169) プロモーター・ペナルティ制度の詳細については、2006 年税法改正案(Tax Laws Amendment (2006 Measures No.1) Bill 2006) 参照。

第4章 英国のタックス・シェルター 対抗策の意義・効果

第1節 ウェストミンスター原則とラムゼイ原則の趨勢

1936年、英国の最高裁としての機能を有する貴族院(House of Lords)は⁽¹⁷⁰⁾、*Duke of Westminster v. Inland Revenue* (1936) AC1, 19TC490 事件判決において⁽¹⁷¹⁾、「いかなる者も、自己の業務を調整することによって、関係する法律で求められる税負担を軽減させることができる。また、仮に、この調整に成功するならば、税務当局やその他の納税者が、この調整を行う者の巧妙さに対して如何に批判的であろうとも、当該者は、これ以上の税を負担することを余儀なくされることはない」という見解を示した⁽¹⁷²⁾。かかる見解はウェストミンスター原則と称され、その影響は、本稿第3章でも考察したように、英国内にとどまらない

(170) 1971年裁判所法(Courts Act 1971 C.23)と同法を改正した1981年最高法院法(Supreme Court Act 1981 C.32)によって、控訴院、高等法院及び刑事法院(Crown Court)がイングランド及びウェールズの最高法院であると定められたが、上院(貴族院)の上訴委員会がその上位にあり、イギリス国内からの上訴を扱う最終審である。なお、最高裁の機能を有する貴族院は、国会の上院でもあり、その議員は「世俗貴族」(Lord Temporal)と「精神貴族」(Lord Spiritual)の中から選出されるため、貴族院の機能は、法律で設立された独立かつ公平な裁判所で裁判を受ける権利を定めた欧州人権条約(European Convention on Human Rights)第6条に抵触するのではないかという議論がある。これらの点の詳細については、岡村慶「憲法改革法案：司法権独立の強化」(<http://www.ndl.go.jp/jp/data/publication/legis/222/022209.pdf> [平成18年9月8日]参照)。

(171) この事件では、雇用主である納税者が、雇用している労働者の毎週の賃金の一部について、納税者の所得税の控除対象となるよう強制的に年金基金として積み立てたことに対し、税務当局が当該控除を否認することができるか否かが問題となった。

(172) 判決の該当部分(原文)は、“Every man is entitled if he can to arrange his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure that result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax.”である。

ものであった⁽¹⁷³⁾。

当該原則は、「形式的解釈主義」の優位性を意味し、実質主義 (substance over form principle) の存在を否定するものであるという解釈が一般的にされているが⁽¹⁷⁴⁾、その後の英国では、当該原則の適用範囲を限界づけるような動きが生じた。かかる動きの明らかな兆候は、W. T. Ramsay Ltd. v. IRC (1982) A. C. 300 事件判決及び *Burmah Oil Co. Ltd. v. IRC* (1982) S. T. C. 30, H. L. 事件判決において認められた。これらの事件では、相当な額のキャピタル・ゲインを有していた法人納税者は、幾つかの取引段階を踏む複雑な循環取引スキームを利用して、人為的な損失を発生させた。

上記の事件判決において、裁判所は、これらのスキームに組み込まれた「人為的なステップ取引」(‘artificial steps’) は、納税者が結んだ契約に基づいて実行されたものであるが、税負担を軽減させる以外の商業上の目的を有していないことから、かかるステップ取引の各々に縛られることなく、これらの取引全体の効果に対して課税を行うことが妥当なアプローチであると判示し⁽¹⁷⁵⁾、税務当局側が勝訴した。これらの判決で示された見解は、ラムゼイ原則として、英国における実質主義の採用を意味するものであると位置付けられた⁽¹⁷⁶⁾。ラムゼイ原則は、ウェストミンスター原則を必ずしも凌駕するものではなかったが、ラムゼイ原則は、貴族院が 1984 年に下した *Furniss v. Dawson* (1984) 2 W. L. R. 226

(173) かかる影響は、当然のことながら、英連邦を構成する諸国において特に顕著であるが、そのことは、司法制度上、英国の枢密院 (Privy Court) が英連邦諸国内からの上訴を取り扱うこととされていたことから決定的なものであった。もっとも、最近、英連邦諸国でも司法上の独立を図る動きが進展しており、例えば、2004 年 7 月、ニュージーランドでは、自国の最高裁が上訴を取り扱うこととする司法改革が断行された。

(174) この点については、Michael McGowan, *Economic Substance Around the World—United Kingdom*, at <http://www.ruchelaw.com/pdfs/EconomicSubstanceAroundWorkd.pdf> [平成 18 年 3 月 31 日] 参照。

(175) 一連のステップ取引を一体的に捉えるラムゼイ原則を適用することは、「合成取引原理」(‘composite transaction doctrine’) と称され、このようなアプローチは「税務上無効の原理」(‘the doctrine of fiscal nullity’) と言われている。

(176) ラムゼイ原則の採用は「事業目的テスト」の採用であるという見方をする向きもある。

事件判決によって、更なる進展を遂げた。

当時の英国では、法人を第三者に売却し、その対価として現金を受け取ると、キャピタル・ゲイン課税の対象となるが、その売却を株式交換という方法で行うことにより、交換によって得た株式を売却するまで税負担を繰り延べることが可能であった。上記の *Furniss v. Dawson* 事件では、納税者が運営する法人 A を買収するしたいという法人 B の要請を受け、上記のような税務上の取扱いに着目した納税者は、第三者に新たな法人 C を設立させ、当該法人 C の株式の取得を交換条件として、納税者は法人 A を法人 C に売却し、後日、法人 C は法人 A を法人 B に対して売却した。

本事件の焦点は、実質的には、ウェストミンスター原則とラムゼイ原則のいずれを拡大適用して判断すべきであるかという問題であった。本事件判決の前審である控訴審判決では、取引事実の形式が重視され、税負担の繰延べ効果を主張する納税者が勝訴した。しかし、貴族院では、控訴審判決の解釈は、ラムゼイ原則の適用を「利益と損失を自ら相殺する取引」(‘self-cancelling transactions’) に限定するものであって採用できないと判示され、ラムゼイ原則が適用されるのは、取引が「偽り」(‘sham’) である場合に限定されるわけではないと主張する税務当局が勝訴した。

Furniss 事件判決で示された実質主義は、*Challenge Corporation Ltd. V. C. I. R* (1987) 1 AC 155 事件に関する枢密院 (Privy Council) 判決でも継承された⁽¹⁷⁷⁾。当該事件を扱ったテンブルマン卿 (Lord Templeman) は、*Duke of Westminster* 事件判決では明らかにされなかった「税負担の軽減」(‘tax mitigation’)、「租税回避」(‘tax avoidance’) 及び「脱税」(‘tax evasion’) の区分について言及したうえで⁽¹⁷⁸⁾、納税者は、税法が容認する状況において所

(177) 本事件は、法人が他の法人の価値のない株式を税務上の損失として利用する目的で購入するという行為が、ニュージーランドの 1976 年所得税法 (Income Tax Act of 1976) 99 条において定められている GAAR を根拠として否認することができるかが問題となった。ニュージーランドの控訴審及び高等法院 (High Court) は、GAAR の適用を認めなかった。

(178) 特に脱税の属性について、テンブルマン卿は、「脱税とは、歳入庁長官が税の賦課

得の減少或いは費用の増加を発生させ、「税負担の軽減」を図るのは自由であるのに対し、本件のように、「仕組まれたスキーム」(‘arrangement’)に依拠することにより、自らの損失や費用を招くことなく、本来は享受することのできない税務上の利益を得ることは、税務上、租税回避として否認されると判示した⁽¹⁷⁹⁾。

ところが、MacNiven (HM Inspector of Taxes) v. Westmoreland Investments Ltd. [2001] UKHL 6, [2003] 1 AC 311 事件判決では、やや異なる進展があった。本事件では、受取利子への課税が免除された親会社から、返済見込みのない将来的に売却される子会社に貸付けが行われ、当該子会社において人為的に発生する損失を当該子会社の引き受け先が税務上の控除として利用するという循環取引スキームが問題となった。貴族院は、支払利子の控除に関する税法規定(1988年所得税法第388条)に鑑みると、その控除の適用は、その支払目的如何とは関係がないと解されると判示し、納税者側が勝訴した。

ラムゼイ原則の適用範囲を制限した上記の MacNiven 事件判決の考え方は、Barclays Mercantile (2005) AC 685 (HL) 事件判決等でも概ね踏襲され、昨今の英国では、租税回避行為の否認上依拠できる実質主義は、基本的には「法的実質主義」(legal substance doctrine)であり⁽¹⁸⁰⁾、また、条文の目的論的解釈も、Barclays 事件判決で言及されたように、英国の裁判所の場合、欧州裁判所の場合と比べると、その広範な適用が認められないことなどを踏まえると、ウェストミンスター原則の優位性は、カナダの場合ほどではないにしろ、英国でも、相当程度認められると解せざるを得ないというのが一般的な見方となっている。

に関する全ての事実を知らされない時に発生する) (“Evasion occurs when the Commissioner is not informed of all the facts relevant to an assessment of tax.”) という見解を示している点が注目される。

(179) すなわち、英国枢密院は、ニュージーランド控訴審及び高等法院の判決を破棄し、本事件で認められる租税回避にはニュージーランドの GAAR が適用されるとした。

(180) 両判決の融合を「法的実質主義」から説明するものとして、M. McGowan, *supra* Economic Substance Around the World – United Kingdom 参照。

第2節 GAAR 案を巡る議論

ラムゼイ原則の限界が明らかになるにつれ、租税回避行為に対抗するための体制の整備の必要性は益々高まっていったが、近年、体制整備の有力な選択肢として俎上に上ったのは、GAAR の創設案と租税回避スキーム開示制度の導入案であった。先ず、1997 年には、「税法改訂委員会」(Tax Law Rewrite Committee)が、租税回避行為に対しては、個別否認規定による対応が中心となるが、GAAR の導入も抑止効果を有しており、立法的な解決を図るアプローチは、貴族院の司法委員会による租税回避防止原理の更なる進展よりも望ましい選択肢であるという旨の報告書を発し、歳入庁は、GAAR 導入の検討を行う必要があるとの提言を行った。

税法改訂委員会の報告書で強調されているのは、①GAAR の適用対象が明確に設定され、その適用対象から濫用的でない取引が確実に排除されること、②納税者の利益を保護する手段が組み込まれること、③透明性・予測可能性を高めるために事前のクリアランス手続(clearance procedures)が創設されること、④納税者の合法的な商業活動を阻害することなく GAAR が運用されるように歳入庁に対して十分なリソースが提供されることなどである。これらの点は、様々な意見を有する識者で構成される税法改訂委員会のメンバーが全員一致で合意した事項であることに鑑みても、これらの点において問題のある制度案は、およそ委員会の支持を得るものではないと考えられた⁽¹⁸¹⁾。

税法改訂委員会の報告書で示されている提言を踏まえ、1998 年、税務当局は GAAR の導入に関するコンサルテーション・ペーパー(以下、「GAAR 案」という。)を発表した⁽¹⁸²⁾。しかし、GAAR 案と税法改訂委員会が想定した GAAR との乖離は少なくなく、GAAR 案に対する反対意見は強かった。税法改訂委員会も、

(181) この点については、The Institute for Fiscal Studies - Press Release, Nov. 28(1997), at <http://www.ifs.org.uk/press/avoid.shtml> [平成 18 年 4 月 4 日] 参照。

(182) コンサルテーション・ペーパーの内容の詳細については、http://www.ir.gov.uk/consult_1.pdf [平成 18 年 2 月 17 日] 参照。

GAAR 案は、①その課税根拠を示すための立証責任が税務当局に適切に課されていない、②審査機関制度を支えるためのリソースが十分に確保されないまま、GAAR が適切に運用されない虞がある、③多くの取引が GAAR の対象となるか否かの判断を求められることとなる蓋然性があるなどの問題点を指摘し、その導入に異論を唱えるという立場に回った⁽¹⁸³⁾。

1999 年 2 月 25 日に開かれた英国下院の財務特別委員会 (Select Committee on Treasury) の席でも、上記②及び③の点に加え、GAAR 案が不確実性を高めることとなり、また、審査を受けることに対して手数料を負担しなければならないという点などが問題であるとの指摘がされた⁽¹⁸⁴⁾。英国の主な会計士団体である英国・ウェールズ勅許会計士協会 (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) も、租税回避の定義が不明確である以上、不確実性という要素を GAAR から取り除くことができないが、この点を緩和するためのクリアランス制度も、手数料額、活用することへの義務感及び濫用の可能性等の問題が認められると述べている⁽¹⁸⁵⁾。

このような反対を受けて、GAAR 案の採用は見送られた。もっとも、GAAR 案の導入が実現しなかったのは、上記から示唆されるように、英国における GAAR の必要性・有用性が低いと評価されたからではない。実際、GAAR の潜在的な有用性は認められるものの、英国では形式的解釈主義が優位にあること、また、現行制度がアドバンス・ルーリングを実質的に有していないことなどに鑑みた場合、GAAR を現行の体系に如何に組み込んで適切に運用を図るかという問題に対応す

(183) この点については、現地のファイナンシャル・タイムズ (1999 年 2 月 25 日付) 参照。同紙は、英国の主な反租税団体が、GAAR 案には欠点が認められるほか、濫用される虞もあるとして反対しているとも報じている。

(184) この点については、The United Kingdom Parliament — Select Committee on Treasury Minutes of Evidence (Feb. 25, 1999), at <http://www.parliament.the-stationery-office.co.uk/pa/cm199899/cm199899/cmselect/cmtreasy/199/9022508.htm> [平成 18 年 4 月 5 日] 参照。

(185) この点については、A General Anti-Avoidance Rule — Memorandum submitted to the Inland Revenue in December 1998 in response to a consultation paper issued in October 1998, at http://www.icaew.co.uk/viewer/index.cfm?AUB=TB2I_1981 [平成 18 年 4 月 5 日] 参照。

ることは、難しい課題であると考えられたことが、GAAR 案の導入が実現しなかった理由であるという指摘がされている⁽¹⁸⁶⁾。

しかも、2004 年には、不誠実な租税回避を隠匿するような行為に対して厳しい処分が下され得ることを示唆する財政法（Finance Act）306～313 条等が創設されたほか⁽¹⁸⁷⁾、米国やカナダのタックス・シェルター開示・資料保存制度と凡そ同様な趣旨を有する制度を創設する「租税回避スキーム開示規則」（Tax Avoidance Schemes Disclosure Regulations）が制定されたことから、GAAR 導入論を取り巻く環境にも少なからぬ変化が生じてきている。同規則が対象とする主な直接税は、個人所得税、法人税及びキャピタル・ゲイン税であり、開示制度は、次節で述べるような特徴を有するものであった⁽¹⁸⁸⁾。

第 3 節 租税回避スキーム開示制度の特徴

1. プロモーターの開示義務のポイント

租税回避スキーム開示義務規則に基づいてプロモーターに開示義務が課されている取引は、①税務上の利益を生むスキームであること⁽¹⁸⁹⁾、②税務上の利益が主要な利益であるか主要な利益の 1 つであり、これらの利益は、スキーム

(186) かかる指摘については、Ian Roxan, *General Anti-Avoidance in the United Kingdom*, ed. Harry Erlichman, *TAX AVOIDANCE IN CANADA*, Irwin Law Inc. (2002) p. 112 参照。

(187) 同法の制定の経緯、意義及び効果等については、本章第 6 節参照。

(188) 開示制度が対象とする直接税は、これらに限定されるわけではなく、相続税（inheritance tax）の負担を回避するスキームも開示対象となる（2004 年財政法 319 条参照）。開示制度が対象とする主な間接税は、印紙土地税（stamp duty land tax）と付加価値税である。付加価値税を回避するスキームの開示義務は、2004 年財政法 19 条等に依拠するものであり、その義務の対象となる範囲は、かなり広範なものとなっている。

(189) 「税務上の利益」とは、損益計算において、控除や税負担の軽減、税の還付・還付額の増加、或いは見込まれる税負担の回避（例えば、所得を資本の形態で受け取る。）、税支払の繰延べ、所得の稼得と費用支払及びその税務上の認識との間の期間のずれなどである。

を利用することによって生じることが期待されるものであること⁽¹⁹⁰⁾、③金融商品か雇用関係商品であることという三つの条件を満たすものである。開示義務が生じる時点は、プロモーターのスキーム考案・販売等への関与の態様によって微妙に異なるが、「利用することが可能となった」（‘made available for implementation’）日から数えて5営業日後以内である。

したがって、「利用することが可能となった日」とは、(ア)商品販売を行うプロモーターの場合は、最初の顧客への販売に供した日であり、(イ)その他のプロモーターの場合は、例えば、商品が開示義務の対象となる部分を構成するというを十分に認識できるほどにスキームが完成し、潜在的な顧客に対して十分な説明が行われる、或いは「顧客による利用に供された」と合理的に想定されるほどにスキームが完成したと考えられる日である⁽¹⁹¹⁾。

なお、上記③の「金融商品」とは、具体的には、ローン、デリバティブ、レポ取引及び株券貸付のほか、実質的に金銭の貸付けに該当するものであるが、個人貯蓄勘定、個人株式プラン及びフィナンシング・リースは除外される。「雇用関係商品」とは、雇用者や被雇用者に税負担の軽減・繰延べを可能にする仕組み（ローン、受託者や仲介者への支払い、株式等及び株式等から生じる派生的な権利・利益等）であるが、承認されている年金や株式保有プラン等に関連して信託に支払う仕組み等は除外される。

さらに、除外要件を判断するテスト（①「プレミアム報酬テスト」、②「秘密保持テスト」、③「オフ・マーケットテスト」、以下、これらのテストを総称して「除外要件テスト」という。）の全てをクリアーするものは、開示対象から除外される。①のテストをクリアーするには、他のアドバイザーが提供し得ないような租税回避的な要素を含んでいるスキームの提供によって、顧客から

(190) 税務上の利益が、スキームから「相当程度」（‘to a significant degree’）に生じると期待されるのでなければ、開示義務の対象とはならない。

(191) 海外から直接販売を行うプロモーターは(イ)に該当する。プロモーターの開示義務が発生する日時の判断基準の詳細については、Disclosure of Direct Taxes（IT, CGT, and CT）Tax Avoidance Schemes（The Main Guidance）July 2005, at <http://www.hmrc.gov.uk/aiu/main-guidance.pdf> [平成18年2月21日] 参照。

プレミア報酬を得る仕組みではないことが必要となる。

上記②のテストをクリアするには、商品スキームの内容が租税回避的な要素を含んでいるという営業上の優位性があるために、プロモーターが対外的に秘密にしておくことを望むことに合理性があるようなものではないことが必要となる。また、上記③のテストをクリアするには、商品スキームの売買契約の内容・条件が、一般の公開市場における同様な商品の売買条件・内容と相当程度に異なるものとはなっていないことが必要となる。

プロモーターが開示すべき内容は、(a)プロモーター（情報開示義務の履行者を含む。）の名前と住所、(b)スキームが開示義務の対象となる根拠規定、(c)スキームの名称（該当する場合のみ。）、(d)スキームの概要、(e)スキームの租税回避的要素と取引が立脚する税法規定である。スキームを開示し、登録番号を得たプロモーターは、スキームの利用者に当該登録番号を付与する義務がある。他方、顧客の名前やその他の関係する情報、税務当局が主張し得る取引否認方法及び法務職特権に係るものについては開示不要である⁽¹⁹²⁾。

開示義務の違反やスキームの利用者に対する登録番号の提供義務の違反に対しては、1970年「租税管理法」（Tax Management Act of 1970）98C(1)条に基づき、ペナルティが科せられることとなっており、その上限は5000ポンドである。但し、スキームの開示義務を履行しないことに「合理的な弁解事由」（‘reasonable excuse’）が認められる場合には、ペナルティの適用が免除される。なお、ペナルティの支払を行わない場合には、別途、納付が遅延する日数に応じ、1日毎に600ドルのペナルティが科される。

2. 納税者の開示義務とコンプライアンス

開示対象スキームを利用する納税者に対しても開示義務が課されており、納税者は、プロモーターから得た登録番号を申告書に記載するとともに、税の軽減・免除効果が発生することが期待される年度を明示する必要がある。この場

(192) 法務職特権によって情報開示が求められている情報の一部を開示できない者は、開

合、情報開示を行うべきプロモーターが海外にしか存在しないなどによって、登録義務の履行が現実的でないような状況があれば、そのスキームの登録状況を確認し、未登録であれば、スキーム実施後 5 日以内（いわゆる ‘five day deadline’、以下、「5 日間ルール」という。）に一定の情報を開示する義務を負う⁽¹⁹³⁾。

かかる開示義務の履行が求められるのは、個人所得税やキャピタル・ゲイン税に係るものについては、スキームを利用した年の翌年の 1 月末であり、法人税に係るものについては、スキームを利用した会計年度から数えて原則として 12 ヶ月目以内である。グループ組織内部で考案・利用されることから、プロモーターの関与がないスキーム（いわゆる ‘in-house tax scheme’ と称されるもの。）についても、開示対象となる場合には、開示義務規則 30 条に基づき、その利用者である納税者が開示義務を負う。

これらの義務の違反に対しては、1970 年租税管理法 98C(3)に基づき、プロモーターと同様な条件の下、同様な額のペナルティが科されるが、登録番号を付与されたスキームの利用者が登録番号を申告書に記載しないことに対しては、「合理的な弁解事由」がない限り、最初は 100 ポンド、2 回目は 500 ポンド、3 回目以降は 1000 ポンドのペナルティが科される。これらのペナルティは、これらの義務の違反 1 件毎に科されるものである。

ところで、近年では、数年前に見られた GAAR 導入の必要性を説く主張の高まりも収まってきている感があるが、その背景には、上記のような特徴を有する租税回避スキーム開示制度が比較的うまく機能していると評価されていること、また、開示制度によって把握された情報を基づく調査や税制改正を通じて、少なからぬ租税回避スキームが既に阻止されているというような事実がある。実際、プロモーターや納税者が開示した件数の合計は、制度が導入された後の

示義務を負うプロモーターには該当しないという指針が示されている。

(193) 一定の情報とは、顧客である納税者の名前・住所、プロモーターの名前・住所、利用するスキームが開示対象となる根拠、スキームの概要と名称、税務上の利益が如何にしてスキームから生じるかの説明などである。

2年間で、雇用関係商品が187件、金融関係商品は423件となっている⁽¹⁹⁴⁾。かかる成果は、英国の租税回避スキーム開示制度がかなり簡素化されていること、また、財政法144条が導入されていたことに負うところが少なくないと思料される。

上記の開示件数のプロモーター・納税者別内訳は明らかではないが、英国の開示制度は、米国やカナダの制度と比べ、納税者に依存する部分が少なくなく、しかも、制度の適用範囲が、かなり限定されているという特徴を有している。このような制度設計となった背景には、制度導入を巡る議論において、開示義務と法務職特権との関係をどのように位置付けるかが1つの大きな問題となり、法務職特権を基本的に尊重するということが、制度導入のための1つの前提条件として立ちはだかり、制度設計上、納税者が、開示義務を履行することによって、法務職特権は自主的に放棄されたと擬制する他なかったという経緯がある。次節では、租税回避スキーム開示制度と英国における法務職特権との関係について論考する。

第4節 法務職特権の位置付け

前述の通り、租税回避スキーム開示制度の導入を図る上で、法務職特権の問題をどのように位置付けるかは、重要かつ困難な課題であった。しかも、この困難性は、法務職特権の実質が必ずしも十分に明らかでなかったことによって高まった。そもそも、法務職特権は、「訴訟上の特権」(litigation privilege)と「法的助言特権」(legal advice privilege)によって構成される。前者は、弁

(194) この点については、Open Wide for More Disclosure, at <http://www.internationaltaxreview.com/default.asp?page=10&PUBID=35&ISS=21935&SID=633604> [平成18年8月3日] 参照。その他の開示制度の対象となっている付加価値税や印紙土地税については、前者が807件(内、2004年命令1933号No.13において示されているリースバック契約や納付取扱いサービス等の‘Listed Schemes’に係るものが387件、成功報酬契約や関連者間の資産取引等を利用する特定のスキームである‘Hallmarked Schemes’に該当するものが420件)、後者が420件となっている。

護士と顧客の間或いはこれらの者と第三者等の間で法的な助言を与える目的で交わされた情報であり、後者は、弁護士と顧客との間で交わされた情報で、現在進行中であるか或いは将来的に予想される訴訟に関する法的助言を得ることを主な目的としたものに限られている。

もともと、その実際の適用範囲を巡っては議論があり、如何なる情報・資料等が法務職特権によって保護され、租税回避スキーム開示制度の対象外となるのかという問題に加え、開示制度の下、弁護士のみが租税回避スキーム開示制度の適用を部分的に免除されると、当該特権が認められない会計士等は、営業上不利な立場に立たされる蓋然性があるなどの問題も認められた。これらの問題についての解決の糸口を探り当ててうえで重要な視点を提供することとなったのが、法務職特権について下された最近の幾つかの裁判例であった。

例えば、Three Rivers District Council and Others v. Bank of England (No. 6) [2004] UKHL 48 事件判決では、銀行の倒産で損害を被った者が、銀行の監督当局である英国中央銀行(Bank of England)の従業員から弁護士が得ている情報を開示することを求めたのに対し、貴族院は、法務職特権の範囲を限定的に解した控訴審判決を破棄し、法務職特権の及ぶ範囲は、関係する法的文脈の下での助言等に限定されるが、それは弁護士が法的助言を行うという職務の遂行に直接的に関係するものを包含し、また、当該特権は、情報開示によってもたらされる公共の利益によっても制限され得ない絶対的な権利であると判示した。

租税回避行為が関係している Regina v. Special Commissioner and another, ex parte Morgan Grenfell & Co. Ltd [2002] UKHL 21 事件判決では、金融機関が顧客に販売した租税回避スキームの機能に関する弁護士の法的な助言を含む資料が、当該金融機関の手の中にある場合、税務当局に対する当該資料の開示を法務職特権に基づいて拒否することができるか否かが争点となった。前審である控訴審判決は、法務職特権の適用は、弁護士の手の中にある特定の資料とする法律の規定が存在することなどから、本件資料の開示の必要性を認めた。

ところが、上告審である貴族院では、法務職特権は弁護士の手の中にある特定の資料に対して適用されるとする法律の規定が存在しているということをもって、

それ以外の場合においては法務職特権の適用が完全に排除されるという解釈をすべきではなく、そもそも法務職特権のような基本的人権を凌駕する権限を立法当局に容認するなら、かかる権限には法文上の明示或いは「欠かせない含意」('necessary implications')が存在することが必要となるが、かかる権限が認められたことを示す資料は示されていないとして、控訴審判決は破棄された。

上記貴族院判決が下された背景には、「基本的人権に関する欧州条約」(European Convention on Human Rights) 8 条及び同条約の趣旨を国内法に具体化させた 1998 年人権法(Human Rights Act 1998)の存在があることが指摘されなければならないが、上記の 2002 年の貴族院判決において、ウッドボローのホブハウス卿(Lord Hobhouse of Woodborough)は、本判決で示された判断は、欧州裁判所が幾つかの裁判例において示した法務職特権の重要性についての一般的な認識に依拠することなく、英国法において認められる確立した法文解釈から導き出せるものであると述べている。

確かに、上記の貴族院判決は、法務職特権と同様な特権が弁護士以外にも一般的に認められるとしたわけではなく、しかも、法務職特権の適用が法律によって制限され得ることを認めている。これに対し、欧州条約 8 条は、政府による介入を一定の場合には容認しているものの、弁護士と顧客との間のコミュニケーションに限らず、家族における意思伝達などについても、その守秘性についての権利を基本的人権として一般的に保障している。このように、法務職特権と欧州条約 8 条が認める権利が適用される範囲は同じではないが、実際のところ、法務職特権が英国の租税回避スキーム開示制度の設計上、高い壁として立ちはだかった背景には、欧州条約 8 条が存在していることも、無視できない事実であった。

第 5 節 開示制度の改正と意義

前節で考察したように、英国では、法務職特権の不可侵性は強い。また、制度への反対意見も表明される中、制定された租税回避スキーム開示制度の対象範囲は、当初に想定されていたものから相当程度後退し、かなり限られたものとなっ

だが、税務当局は、かかる特徴を有する開示制度に対するコンプライアンスの状況は良好であると評しており、それを裏付けるようなプロモーター等の主張もある⁽¹⁹⁵⁾。しかも、開示されたスキームを踏まえた上での税制改正が幾度となく行われ、個別否認規定の整備が進展したほか⁽¹⁹⁶⁾、開示制度の導入によって、プロモーターと納税者との関係にも変化が生じ、税務当局が問題視するような行為を控える動きも認められるという指摘もされている⁽¹⁹⁷⁾。

このように、開示されたスキーム件数という数字には必ずしも表れない効果も認められる中、2005年には、開示制度の対象となる税目が追加され、2006年には、制度の適用対象となる取引の範囲が大幅に拡大された⁽¹⁹⁸⁾。すなわち、従来の「除外テスト」は捨象され、租税回避スキームのもたらす主な利益が税負担の軽減であるものについては、一定の「属性」(‘hallmarks’)を有する限り⁽¹⁹⁹⁾、雇用関係商品や金融関係商品に限られることなく、あらゆる種類の租税回避スキームが開示義務の対象となった。また、大規模企業が外部の者に依存することなく、グループ組織内部で組成した租税回避スキームに係る開示義務の履行期限も、申告書提出時ではなく、スキームの一部を実施した日から30日以内へと変

(195) 例えば、大手の会計事務所であるアーネスト・ヤングの租税担当部長のオカロール氏 (Aidan O' Carroll) は、開示制度はうまく機能しているが、開示対象範囲が限られていることから、納税者等に対して大きなリスクとはなっていないのではないかと述べている。この点については、英国の2006年1月22日付ファイナンシャル・タイムズ参照。

(196) かかる税制改正の詳細については、UK Budget Continues to Target Tax Avoidance, Tax Notes International, Vol. 41, No. 12 (2006) p. 1049 参照。

(197) 税務当局が問題視するような行為としては、租税回避スキームの実行に先立って、スキームを第三者に開示しない旨の契約を結ぶというような例が挙げられる。この点については、supra Open Wide for More Disclosure 参照。

(198) 新たに開示制度の対象となったのは印紙土地税であるが、税務当局は、別途、「2006年国家社会保障拠出法」(National Insurance Contributions Act 2006)の成立を受け、「社会保障拠出金」(social insurance contributions)も開示制度の対象とするという方向性も示している。

(199) かかる属性の詳細は、未だ必ずしも十分に明らかではないが、凡そ、プレミア報酬、秘匿性及びオフマーケット・テストに照らした場合に問題視される取引や損失と所得の相殺を目的とする取引のほか、2006年の税制改正によって税務上の取扱いが一部変更となるリース取引等が、かかる属性を有していると考えられている。

更された⁽²⁰⁰⁾。

2004年に導入された開示制度が、2005年及び2006年の改正を経て拡充された背景には、税収増を図るという目的があったと史料される。かかる目的は、制度対象税目が拡大されたという点に見出せよう。もっとも、少なくとも2006年税制改正については、その真の目的は、より多くの租税回避スキームに関する情報を収集するというよりは、むしろ、制度改正が行われる前の制度の下で開示対象となっているにもかかわらず、開示されていない一定のスキームが依然として存在していること、また、「除外テスト」を濫用する傾向があることに対処することにあつたという見方もされている⁽²⁰¹⁾。

最近の開示制度に係る一連の改正の主な理由が何であるにしろ、これらの制度改正は、制度の大きな特徴であった簡素であることの利点を捨象するものであることから、コンプライアンス・コストの問題が深刻化する蓋然性がある。この問題がどれほど深刻化するかは、今後、税務当局が示すことを予定しているガイダンスの内容如何に大きく依存するものと思料されるが、かかる問題に加え、開示制度の強化は、GAAR案の導入を巡る議論において指摘されたように、海外からの英国への投資に悪影響を及ぼすこととなるのではないかと危惧する向きもある⁽²⁰²⁾。

確かに、開示制度とGAARの機能は、本来、異なったものであるが、その実際上の効果は、少なからぬ場合において同様なものとなり得る。例えば、開示された情報によって、租税回避を可能にするスキームの実態を早期に把握した税務当局は、必要であれば、それを否認する立法措置を講じることが可能であることから、租税回避スキームの商品としての存続期間は、GAARによって否認された場合と同様に限られたものとなる。実のところ、開示制度の下、このような立法措

(200) 当該義務違反は、上限を5000ポンドとするペナルティの対象となる。

(201) このような見方については、European Tax Newsletter (Special Alert -10 July 2006), at http://www.bakernet.com/newsletters/Newsletter_Full.asp?NLID=2&EditionID=1328 [平成18年8月5日], and *supra* Open Wide for More Disclosure 参照。

(202) かかる危惧については、*supra* Open Wide for More Disclosure 参照。

置を積み重ねるというアプローチをとることは、GAAR の段階的な導入を実現するようなものであるとの指摘をする向きもある⁽²⁰³⁾。

第6節 我が国への示唆

英国では、ラムゼイ原則の適用範囲が少なからず限定されていることが次第に明らかになったことから、GAAR 導入の必要性が強く認識されるようになったが、結局のところ、税務当局が示した GAAR 案の導入は見送られ、租税回避行為に対する新たな対抗策として採用されたのは、租税回避スキーム開示制度であった。このような結果となったのは、GAAR の導入の検討は予てより行われてきたにもかかわらず、GAAR の導入がアドバンス・ルーリングの一種であるクリアランス制度の整備と不可分であると一般的に考えられたことから、その導入のためのハードルは、どうしても高くならざるを得なかったことに起因するところが少なくないと考えられる。

他方、開示制度については、その制度設計について、米国やカナダの経験や法務職特権との関係等を踏まえたうえで、かなりの妥協が行われたことから、その導入のためのハードルが相対的に低くなったといえよう。しかも、開示制度は、概ね、うまく機能していると評されており、このことが GAAR 導入を求める声が落ち着いてきたことに繋がっている。確かに、開示制度は、GAAR と比べた場合、その導入に付随して生じる税務当局側の負担が少なく、また、開示義務を履行したことによって、開示した取引の否認の可能性が理論上高まるわけでもないことから、その導入に対する反対は、GAAR の場合よりも強くなかったという見方もできよう。

実のところ、英国では、そもそも、開示制度が導入されれば、ある程度のレベルのコンプライアンスを期待することに合理的な根拠があるといわれていた。その根拠としては、「脱税を目的とする新たな犯罪」（New Criminal Offence

(203) かかる指摘については、Trevor Johnson, Ok, Gordon, We'll Let You Know, Tax

for Tax Fraud) が、2000年に導入された財政法144条に基づき、7年以下の懲役に罰せられるようになったという事実が挙げられる。同条は、大蔵大臣 (Chancellor of the Exchequer) の要請を受けたグラビナー卿 (Lord Grabiner QC) が、1999年11月に纏めた「非公式経済」 (Informal Economy) に関する報告書 (以下、「グラビナー報告書」という。) を踏まえて制定されたものである⁽²⁰⁴⁾。

財政法144条が制定された背景には、従来の税犯罪の摘発は、悪質で脱税額が大きいものに凡そ限定されており、それ以外の脱税に対しては効果的な制裁手段が実質的に欠如しており、この点を改める必要があるということが、グラビナー報告書において強調されていたという事実がある。財政法144条は、基本的には従来の脱税 (tax fraud) という概念が適用される範囲に変更を加えるものではないとしたうえで、「脱税を目的とする新しい犯罪」の対象となるのは、「意図的に所得税の不正な回避に関与する」 ('knowingly concerned in the fraudulent evasion of income tax') 行為であると定義されている。

かかる行為には、一般の誠実な者の判断基準からして正直でないという「不誠実さ」 (dishonesty) が認められ、かかる行為には、税負担が生じると知っているながらも、その事実を意図的に秘匿するような不作為も包含されると説明されている。したがって、例えば、租税回避スキームが税務上否認された場合、かかる犯罪行為の存在が認められるか否かが問題となり得るが、この場合、問題の租税回避スキームに関与する者が、スキームのテクニカルな内容だけでなく、スキームの事実関係を秘匿するという点にも依拠しているのであれば、その行為は、裁判所によって犯罪であると判断されることが十分にあり得ることとなる。実のところ、このような見解は、前述の Challenge Corporation 事件判決でテンブルマン卿が示したものであった。

上記の通り、グラビナー報告書では、不誠実さと秘匿行為が認められれば、租

Notes International, Vol. 42 No. 2, (2006) p.140 参照。

(204) グラビナー卿が纏めた報告書については、<http://www.hm-treasury.gov.uk> [平成18年8月2日] 参照。

税回避スキームへの関与が犯罪を構成することが十分にあり得るという見方が示され、同報告書の内容を具体化する規定が、2000年財政法の制定によって導入されたことによって、近年の英国の納税者や租税専門家等の間では、租税回避スキームへの関与において、不誠実さや秘匿行為は、致命的になるという意識が浸透してきている。もっとも、かかる意識の高まりは、英国に限ったわけではなく、例えば、米国でも、租税回避と脱税の区分は不明瞭であるが、両者の区分上のメルクマールは偽りと秘匿であり、「濫用的な租税回避」(abusive tax avoidance)は犯罪行為であるという見方がされるようになってきている⁽²⁰⁵⁾。

租税回避スキーム開示制度は、租税回避と犯罪との関係について、上記のような認識の高まりが認められる中において導入されたため、開示義務をあからさまに無視することには、大きなリスクが伴うと一般的に意識されているところであり、このような事実が開示制度へのコンプライアンスに大きく影響していることは疑いない。英国の代表的な租税専門家団体である「税務勅許協会」(the Chartered Institute of Taxation、CIOT)の職務規範に係るガイダンス(Professional Conduct in Relation to Taxation 2004)の§2.17も、税務当局に対する秘匿に基本的に立脚するスキームは、脱税に該当し得るものであり、少なくとも税務当局は、そう判断する蓋然性があると定めている。

我が国でも、理論的には、租税回避が課税要件の充足そのものを回避する行為であるのに対し、脱税は課税要件の充足の事実の全部又は一部を秘匿する行為であると定義するものがある⁽²⁰⁶⁾。但し、実際のところ、告発の対象とされているのは、悪質かつ金額の大きい脱税を行った納税者や脱税を幫助した租税専門家等に限定されている。また、重加算税については、あくまで納税者自身に科され得るものであり、しかも、脱税に該当しない租税回避スキームに係る一部の事実を秘匿する納税者の行為が、重加算税の賦課要件を充足すると認定されるということは、基本的には想定し難い。

(205) この点については、Government, Lawyers Trade Views On Parrallel Shelter Proceedings, Tax Notes, Vol. 111, No.2 (2006) p.151 参照。

(206) この定義については、金子宏『租税法(第十版)』128頁参照。

というのも、そもそも、重加算税の賦課要件を定める国税通則法 68 条 1 項でいう「隠ぺい・仮装」とは、大阪高裁平成 3 年 4 月 24 日判決（平成 1 年（行コ）第 33 号、判例タイムズ 763 号 216 頁）でも判示されているように、「租税を脱税する目的をもって、故意に納税義務の発生原因である計算の基礎をなる事実を隠蔽し、又は作為的に虚偽の事実を付加して、調査を妨げるなど、納税義務の全部、又は一部を免れる行為」であると解されるからである⁽²⁰⁷⁾。

上記の点から示唆されるように、租税回避スキームや脱税に対する制裁の体系とその実際を巡る我が国の状況は、財政法 144 条が制定される前の英国の状況と凡そ同様であると考えられ、英国の税務当局も、当時は、多かれ少なかれ同様な問題点を抱えていたと想定される。ところが、英国では、2000 年に財政法 144 条が制定され、また、同法の制定によって実効性が高まることとなる租税回避スキーム開示制度が 2004 年に導入された。さらに、2006 年には、開示制度の適用範囲が拡大され、上記の問題点は、かなり緩和されたのに対し、我が国では、本稿第 1 章で考察したように、かかる問題点に対処するための提言が幾つか見受けられるが、その実現の目処は立っていない。

このように、租税回避スキームへの対応において、数年前までは、我が国と英国の税務当局は凡そ同様な状況にあったわけであるが、ほんの数年前から、両国の租税回避スキームへの取り組み状況は、かなり異なる様相を呈するようになり、その差異は、近年、更に拡大しつつある。換言すれば、英国では、課税要件の充足の事実の全部又は一部を秘匿する行為、すなわち、租税回避スキームの事実関係の税務当局に対する秘匿が脱税を構成し得るという理論と実際の乖離がかなり埋められてきているのに対し、我が国では、その乖離を埋めるための手段が未だ現実的なものとして見えてきていないのである。

また、英国の税務当局は、租税回避スキーム開示制度の導入目的は、租税回避

(207) 品川も、一般的に記帳義務を課していない今日においては、記録を残さないことのみでは、隠ぺいの要件を満たしていないものと解すべきであり、また、過少申告をした納税者に対して税務調査をし、虚偽答弁があった場合が通則法 68 条の要件にあてはまるとすることは文理上無理があるように思える」と述べている。この点については、品川芳宣『附帯税の事例研究（第三版）』財経詳報社（平成 14 年）274～275 頁参照。

スキーム利用の時点と申告書が提出される時点とのタイム・ラグの存在や税務当局が租税回避スキーム自体に対して調査を行う権限が欠如していることなどによって惹起される税務当局と納税者及びプロモーターが有する情報面での乖離を埋めることであると説明しているが、実際、開示制度に対する比較的良好なコンプライアンスを背景として、調査や税制改正による対応が図られているほか、開示対象となる税目・取引範囲も拡大されることなどによって、かかる乖離も相当程度埋められてきている。英国と我が国の税務当局が、租税回避スキームへの対応上置かれている立場には、もはや、大きな開きがあると言わざるを得ない。

そもそも、租税回避スキーム開示制度の有用性は、主に、問題となる租税回避スキームが相当程度開示されるようなコンプライアンスが見込めるかという点に係っており、一定レベル以上のコンプライアンスを実現するための環境が存在しているか否かが開示制度の実効性を左右する鍵となる。かかる環境を醸成する試みは、カナダの場合、開示義務が履行されていない場合のスキームの税務効果の否認や顧客リストの定期的な提出義務等が定められていることなどに見出すことが可能であろう。また、英国の場合、財政法 144 条が、かかる役割・機能を果たした主要要因であったといえよう。

このように、カナダや英国において、開示制度に対するコンプライアンスが比較的良好であった事実の裏には、それなりの制度上の工夫・理由等があったと考えられるが、コンプライアンス・レベルに関しては、我が国の場合、カナダや英国のレベル以上のものを期待することに合理性があると主張できる根拠も見いだし得ないわけではない。例えば、わが国では、租税回避スキームの興隆が未だそれほど顕著ではなく、税理士制度にも支えられ、納税者や租税専門家等と税務当局等の関係は、諸外国ほど劣悪化していないという事実がある。

しかも、租税回避スキームに関与しているプロモーターは、金融機関であることが多いと考えられるほか⁽²⁰⁸⁾、我が国の弁護士が負っている守秘義務は、コモ

(208) 金融機関に対しては、「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関する法律」（平成 9 年法律 110 号）によって、その顧客の国外送金等に係る調書を税務署に提出することなどが義務付けられている。

ン・ローの国々における法務職特権とは、その位置付けが異なるため、仮に、カナダや英国と同様な目的を有する租税回避スキームの開示・資料保存制度が導入された場合、これらの者が有する情報へのアクセスの問題が、制度の機能を制約する程度は、相対的に少ないと想定される⁽²⁰⁹⁾。

これらの点に鑑みると、カナダや英国と同様な視点に立った租税回避スキーム開示制度は、我が国の対抗策の強化が将来的に必要となれば、有効な選択肢の1つとなり得るものと考えられる。この場合、導入当初の英国の制度、その導入の経緯及び秘匿行為に依拠する租税回避スキームの法的な位置づけ等は、制度のあり方を模索するうえで重要な示唆を有している。すなわち、開示制度は、制度設計如何によって、制度導入のためにクリアしなければならないハードルの高さがかかなり異なり得ること、また、租税回避行為の可罰性の程度に関する意識やペナルティ体系等も、制度設計のあり方や制度の実効性等を左右する重要なポイントとなることは、英国の実体験が教える事実である。

また、英国の租税回避スキーム開示制度の実態の分析から明らかになったことは、同制度は、米国の開示・資料保存制度と同様に、基本的にはフロント・エンドの対抗策であるが、米国の制度と同様に、それにとどまらない機能を発揮し得るということである。例えば、開示制度と GAAR は、その役割・機能は本質的に異なっており、本来、一方の制度の導入の必要性は他方の存否とは理論的には分けて考えるべきものであるが、両者の実際上の機能や波及効果については、重なる部分も多く、一方の存在は、他方の存在の必要性如何に大きな影響を与え得る関係にある。この点は、我が国の租税回避行為への対抗策のあり方を模索する上でも参考にすべきポイントの1つであろう。

(209) 税理士業を行う弁護士等については、税理士法 51 条が、税理士業を行う範囲において、税理士と同様な義務（例えば、同法 55 条が定める国税庁長官による「監督上の措置」）に服することを定めている。もっとも、この枠外では、弁護士の守秘義務は強固であり、この点は、例えば、最近、不正資金洗浄規制との関係で、主な諸外国と同様に、我が国でも、「犯罪収益流通法案（仮称）」の下で疑わしい取引を報告するゲートキーパー制度に弁護士も含めることの是非が問題となっていることから示唆される。

終章 国際化する対抗策と我が国の 対抗策の選択肢

第1節 開示・資料保存制度の潜在的有用性と限界

租税回避スキームに対して十分な対応を行うためには、多角的な対抗手段を整備することが肝要であるが、とりわけ、租税回避スキームの全容の把握を担保するための手段は、租税回避スキームの税務効果の妥当性を的確に判断するだけでなく、そもそも、問題視すべき租税回避スキームの存在を把握する上でも必要とされるものであり、租税回避スキームへの対抗上、基本的なものとして位置付けられるべきものである。したがって、かかる手段が実質的に欠如している税務執行態勢は、重大な点において脆弱である。

かかる脆弱性は、嘗ては、多かれ少なかれ各国で認められたが、租税回避行為が従来の古典的な枠内にとどまるものである限りにおいては、かかる脆弱性が實際上特に大きな問題を惹起するという事も少なかった。ところが、複雑性や秘匿性という属性が顕著に認められる今日的な租税回避スキームが台頭してくると、かかる脆弱性が深刻な問題と認識されるようになり、少なからぬ主要国では新たな対抗策が講じられるようになった。

かかる対抗策の代表例が、本稿における考察の中核をなす米国、カナダ及び英国の開示・資料保存制度であり、かかる制度の導入によって、その実態把握のレベルやタイミングに大きな進展があり、より効率的な調査の実施やタックス・シェルターの利用に対する強い牽制機能の発揮が実現している。但し、かかる制度の導入によって、税務行政の脆弱な部分が完全に克服されたわけではない。開示・資料保存制度は、開示対象範囲の明確性やコンプライアンス・コストに係る問題等以外にも、執行面において幾つかの課題を包含しているのである。

かかる課題の1つとして、国境を跨ぐ租税回避スキームや国境を跨いで提供される租税回避スキームへの対応が挙げられる。本稿における分析から明らかなように、各国の開示制度は、制度上、このようなスキームも開示制度の対象となる

ように設計されている。しかし、かかる制度設計は特に批判の対象となりがちであり⁽²¹⁰⁾、しかも、国内で全てが完結しているスキームに比べ、国外取引を含むスキームや国外の者が主要なプロモーターであるようなスキームは、情報の適時の入手可能性や行政管轄権等の点において問題があり、制度へのコンプライアンスの確保が困難である場合が少なくない。

実のところ、この問題は、主な諸外国では、最近、納税者の海外投資が積極化してきていることを背景として、特に深刻な課題として位置付けられるようになってきており、かかる課題に対して、各国は、租税条約網を拡充する、或いは、国内法上の新たな情報収集手段や一定の取引の報告義務を新たに創設する法改正を行うなど、その対策を強化してきている⁽²¹¹⁾。しかし、その効果は、これまでのところ、やはり、地域的管轄権等の問題によって少なからず限界づけられてきた。

このような限界を克服することは容易ではないが、最近では、かかる限界が惹起する問題を緩和することとなる法解釈に立脚するような判決や複数国の協働によるグローバルな対応策も見受けられる。グローバルな対応策については、そもそも、租税回避スキームへの対抗上、開示制度の存否に関係なく必要とされるものではあるが、開示制度が有する脆弱な部分を補完するという機能も果たし得る。以下の第2節では、このような最近の動き・対応策の代表的な例に着目し、そのインプリケーションや開示制度の補完手段としての潜在的有用性等を考察する。

(210) 例えば、海外の未登録のプロモーターから直接に租税回避スキームを購入する納税者については、英国の開示制度の下では、「5日間ルール」を遵守することが義務づけられているが、当該ルールは特に評判が悪いという指摘がされている。この点については、Trevor Johnson, U.K. Tax Update : Dawn Says 'Trust Me', Tax Notes International, Vol. 35, No. 3, (2004) p.255 参照。

(211) 例えば、カナダでは、1996年に制定された所得税法 § 233.3 は、居住者が海外に有する10万ドル超の特定資産（銀行勘定、有価証券及び不動産等）で積極的な事業目的を有しないものについては、税務当局への報告を行うことを義務づけており、オフショア勘定への投資による税負担の回避を阻止するうえで一定の成果を挙げている。

第2節 最近の新たな動きとグローバルな対応策

1. 電信詐欺法に関する最近の米国最高裁判決のインプリケーション

近年、米国では、*Pasquantino v. United States*, 544 U.S. 349 ; 125 S. Ct. 1766; 161 L. Ed. 2d 619; 2005 U.S. 事件判決において、最高裁は、刑事訴追されている米国居住者が、米国内の通信手段を不正に利用し、カナダからアルコール飲料を密輸入してカナダでの間接税の負担を免れたことは、米国の「電信や郵便」(wires or mails)制度を媒介して不正に金銭や財産を得るスキームを利用することを禁じる連邦法である「電信詐欺法」(Wire Fraud Statute)に違反する犯罪行為であり、カナダ政府が課する権限を有している間接税は、同法が定める「財産に対する権利」(“property interest”)に該当すると判示した。

本事件判決では、刑事訴追された米国の居住者の犯罪行為は、カナダの税金を脱税したことだけであるというギンスバーグ(Ginsburg)裁判官の反対意見もあったが、多数意見は、電信詐欺法が禁じているのは、米国の電信制度や郵便制度を媒介して不正に金銭や財産を得るという行為であり、スキームを利用して不正に得た金銭や財産が米国内のものであるか否かは無関係であるという見方に立脚するものであった。もともと、多数意見も認めているように、かかる見方に立脚すると、米国政府は、結果的に、脱税された税金を徴収し、それをカナダ政府に送金するという形で海外の政府の税の徴収に協力することとなり得る。

このような結果が生じることについては、国内裁判所が国外の税の執行・徴収を実行・支援することを一般的に禁じているコモン・ローの原則である「歳入ルール」(‘the revenue rule’)に反するのではないかという疑問も生じ得るところであるが、本事件判決の前審において、第4巡回控訴裁判所は、「歳入ルール」とは、あくまで国内の裁判所が、海外の国民に対して下された税に係る判決を執行することを拒否することを認めているにすぎないという見解に立脚し、刑事訴追の合法性を認める判決を下している。

本事件判決の多数意見も、「歳入ルール」が、電信詐欺法に違反する米国民を訴追することを明らかに禁止していると解することはできず、「国内の裁判所をして、外国の歳入法を執行することについて、全面的に禁止をしたものでもない」(“The rule (the revenue rule) never proscribed all enforcement of foreign revenue law.”)という解釈に立脚したうえで、本事件は、国を跨って行われたものであるが、問題となっているのは、米国国内における不法行為のみであるとして、刑事訴追の妥当性を認めた。

当該事件判決は、グローバルな視点から租税回避スキームを駆使して利益を上げている少なからぬ米国の租税専門家に対して、看過できない問題を投げ掛けていると指摘する向きがある。というのも、これらの租税専門家の営業活動は、米国の電信制度や郵便制度を利用して実行されているものであることから、外国の税法に違反して外国の税を免れることと判断される国際的な租税回避スキームの利用に対して、米国政府が、本事件判決で示された見解に基づき、電信詐欺法を適用することとなれば、米国の租税専門家は、嘗ては予想もしないようなリスクに晒されることとなる⁽²¹²⁾。

確かに、本事件判決は犯罪行為を扱ったものであり、電信詐欺法は、不正に金銭や財産を得るスキームの利用を禁じていることから、同法が国外の税負担を免れたことに関係して適用される場合には、当該外国において脱税のような犯罪に該当する行為があったことが前提となるという見方もあろう。他方、本事件判決で示された見解については、むしろ、外国で犯罪行為があったか否かの認定に関係なく、電信制度や郵便制度を利用した詐欺によって外国の課税権が不当に侵害されれば、そのことをもって通信詐欺法違反が成立すると解すべきであろうという見方もある⁽²¹³⁾。

(212) かかる指摘については、Rob MacDonald and Vanessa Tollis, Tax Advisers Feel Heat of Criminal Indictments and the Supreme Court, *International Tax Review*, Feb. 2006, also at <http://www.internationaltaxreview.com/default.asp?page=10&PUBID=35&ISS=21268&SID=609197> [平成18年8月10日] 参照。

(213) かかる見方については、MacDonald and Tollis, *supra* Tax Advisers Feel Heat 参照。

このように、本事件判決の射程範囲や租税専門家が晒されることとなるリスクの程度は、必ずしも十分に明らかではないが、近年、主な諸外国においては、租税回避と脱税の境界線が益々曖昧なものとなり、意図的な租税回避が従来よりも脱税に近いものであると捉える見方が強まる傾向が認められる中、本事件判決において多数意見が示した見解は、米国の租税専門家や納税者の年々活発化する国際的な租税回避スキームへの関与に警鐘を鳴らすこととなったのは明らかである。

しかも、電信詐欺法に関して最高裁が示した上記の判決によって、米国の租税専門家や納税者が晒さらされることとなり得るリスクは、米国税務当局と他国の税務当局との脱税や国際的な租税回避スキームへの対応における協力関係が今後一層強化されることとなれば、更に高まることが想定される。この点を踏まえた場合、かかる協力関係の行方が注目されるところであるが、実のところ、米国の税務当局は、以下で述べるように、最近、よりグローバルな対抗策を講じることの重要性に鑑み、諸外国の税務当局との協力関係を強化する動きを示すようになってきている。

2. グローバルな対抗策の最前線と開示制度との関係

異なる国の税務当局間の協力関係の構築は、最近、二国間のものから多国間のものへと拡大するという傾向が認められるが、米国を含む一部の国の税務当局において、かかる傾向は特に顕著である。例えば、1995年1月には、租税回避と脱税に対抗することを目的として、欧州委員会とOECDの加盟国に対して開かれた「税務における行政相互支援協定」(Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, ETS No. 127)が発効しており、当該協定の下では、署名国は、留保を付さない限り、税に関する情報の交換、税の徴収の共助及び関係資料の送付等を行うことが求められているが、米国やカナダは既に当該協定に署名している⁽²¹⁴⁾。

(214) 2004年4月末時点で署名をしている其他加盟国は、ベルギー、デンマーク、フィ

国境を跨ぐ租税回避スキームへの対抗という点に限定すると、米国、カナダ、英国及び豪州の税務当局が、2004年、覚書(MOU)を交わし、米国内に「共同国際タックス・シェルター情報センター」(Joint International Tax Shelter Information Center、以下「JITSIC」という。)を設置し、より緊密な協力体制を構築したことが特に注目される。当該センターの主な機能は、各国から当該センターに派遣された職員の情報交換等を通じて、国境を越えて提供・利用されている濫用的なタックス・シェルターに効果的に対抗することである。

国際的な租税回避行為に対して異なる経験と実績を有する各国は、自国が比較優位にある分野に関する専門家をJITSICに派遣することを原則とし⁽²¹⁵⁾、センター全体として多様な形態の国際的な租税回避スキームに対応することができるような態勢の整備が図られている。JITSICは、特に各国の多くの納税者に提供されている商品型スキームや租税条約を濫用するスキーム等に対抗することを主眼としており、各国のタックス・シェルター開示・資料保存制度によって収集された情報は、派遣元からの制約されることなく、その他の国から派遣されているJITSICの職員にリアル・タイムで提供される⁽²¹⁶⁾。

このようなJITSICの活動を通じて、関係各国の開示制度は、その執行面に

ンランド、アイスランド、オランダ、ノルウェー、ポーランド、スウェーデンである。本協定の諸規定については、<http://www.cra.gc.ca/treaties> [平成18年8月11日] 参照。

(215) 例えば、米国は、所得税や法人税を回避するスキームやオフショア・タックス・シェルターの把握・対応に比較優位があり、英国は、VATを回避するスキームの把握・対応に比較優位があると評されている。この点については、Bruce Zagaris, *International Tax Enforcement Continues to Increase*, *Tax Notes International*, Vol. 35, No. 8 (2004) p. 764 参照。

(216) とりわけ、租税条約を濫用するようなスキームについては、JITSICの職員が各国の権限ある当局の構成員であることが少なくないことから、必要であれば、権限ある当局間の合意を迅速に成立させ、租税条約上必要な対応策を講じるよう働きかけるなどの行動を起こすようなことが想定されるという指摘もある。この点については、Burt, Staples & Maner, LLP, 'Are You Ready for Simultaneous Multi-Country Audits of Your Cross-Border Structures and Transactions?', at http://www.bsmlegal.com/client_letters [平成18年8月3日] 参照。

おける限界に対処し、その脆弱な部分を補強することが可能となる。租税回避スキーム開示制度を国内法上有していない豪州も、JITSIC に参加することで、他の国が開示制度を通じて入手した国際的なタックス・シェルターに関する情報を得ることができる。実際、JITSIC の活動によって、既に、かなりの数のタックス・シェルターが新たに把握されており⁽²¹⁷⁾、これらの中には、JITSIC が設立されていなければ、その把握に更に数年の年月を要したか、若しくは把握できないで終わったようなものが数多く含まれていると報告されている⁽²¹⁸⁾。

第3節 我が国のスキーム開示・資料保存制度案

1. 開示・資料保存制度案の意義と位置付け

我が国では、租税回避スキームを的確かつ迅速に把握する手段が欠如しており、また、プロモーターに対する実効性のあるペナルティ体系も構築されていないことに鑑みると、コンプライアンス・コストの問題や税務当局側の体制整備という課題等を伴うが、我が国でも、租税回避スキーム開示・資料保存制度やプロモーターに対するペナルティの適用を可能にするような制度も、将来的な対抗策の1つの選択肢となり得る。確かに、各国の開示・資料保存制度は幾つかの課題を抱えているが、かかる課題への対応も進展しており、JISTIC も、かかる対応の具体的な例の1つとして挙げられる。

したがって、我が国においても、租税回避スキーム開示・資料保存制度とい

(217) 例えば、JISTIC が開発した情報網によって、退職勘定を利用したタックス・シェルターが、カナダと米国の数百名の納税者に対して提供され、数千万ドルの所得が未報告となっていることが発覚している。詳細については、CRA News Release (2006-08-03), Canada Revenue Agency and the IRS Unravel Cross-Border Tax Scheme, at <http://news.gc.ca/cfmx/view/en/index.jsp?articleid=231039> [平成 18 年 8 月 10 日] 参照。

(218) この点は、2005 年 3 月、エバーソン長官がナショナル・プレス・クラブ (the National Press Club) で行ったスピーチでも言及されている。主な発言内容については、<http://www.accountingweb.com/cgi-in/item.cgi?id=100671&d=815&h=817&f=816&dateformat=%250%20%25B%20%25Y> [平成 18 年 8 月 3 日] 参照。

う選択肢は、租税回避スキームの国内における実態把握を促進するという観点だけでなく、国際的な租税回避スキームに対する税務当局間の国際的な協力体制を構築するという観点も踏まえたうえで位置付けられるべきものであろう。我が国において、租税回避スキームの効果的な把握手段が整備され、その結果、実効性のある双方向の情報交換を実現する体制が構築されれば、新たなグローバルな対抗策（例えば、我が国の JISTIC への参加という選択肢）への足がかりも見えてくるものと思料される。

本稿におけるこれまでの考察や上記のような視点も踏まえると、米国、カナダ及び英国の開示・資料保存制度と同様な趣旨に立脚した制度のあり方とそのインプリケーションを考察することは、今後の我が国の税務行政のあり方・方向性を模索する上でも有用であると思料される。かかる展望の下、以下では、将来において、このような制度案が必要とされる場合、その制度設計上留意すべきポイントは何か、また、かかるポイントを踏まえた制度としては、如何なるものが想定され、どのように位置付けられるのかについて考察を加え、今後の議論に1つの視点を投げ掛けることを試みることにする。

租税回避スキーム開示・資料保存制度の制度設計のあり方を検討する場合に留意すべき最も重要なポイントは、そもそも、かかる制度の導入によって何をどの程度実現することを目的とするのかという点であろう。開示・資料保存制度は、本稿における各国の制度・実態分析から明らかなように、その有用性は制度設計や制度を取り巻く諸環境如何によって変化するが、かかる制度は、関連する諸措置等と相まって、租税回避スキームの把握レベルを高めるにとどまらない諸々の機能を果たし得るものであり、その税務行政上のインプリケーションも多岐に亘り得る。

したがって、これらの諸機能が最大限に発揮されるような制度設計を図ることは租税回避スキームへの対抗上望ましいことではあるが、このような制度設計によって、コンプライアンス・コストが高まることが懸念されるほか、制度面での簡素さ・透明性というメリットが失われる可能性もある。しかも、開示・資料保存制度の諸機能が最大限に発揮されるような制度設計を図ることは、

税務当局側の体制整備を充実させる必要性をも高め、税務当局側でも必要以上の事務コストが生じる虞がある。制度導入の際にクリアすべきハードルの高さも制度設計のあり方に影を落とすこととなる。

とすると、租税回避スキームに対抗する上で我が国の現行制度が直面している課題・問題点は少なからず存在しているが、その主な問題点・課題の1つが本稿第1章でとり上げたものであり、かかる問題点・課題への対応が強く求められているという認識に立つと、かかる対応において十分に有効な手段となり得るであろう制度設計を図るという視点が優先されることとなる。かかる視点を重視した場合の制度案としては、例えば、以下の2及び3で示す「税負担の軽減効果を伴う（商品）スキーム開示・資料保存制度案（仮称）」（制度導入当初は、所得税、法人税及び相続・贈与税のみを対象とする。）のようなものが想定される。

2. 「税負担の軽減効果を伴う商品スキームの開示・資料保存制度案」

「税負担の軽減効果を伴う商品スキームの開示・資料保存制度案」が開示の対象とするスキームは、一般の顧客に対して提供される商品化された投資プラン等であって、他の所得との損益通算、控除の適用、債務の引受け、所得の移転・減少、或いは課税繰延べ等によって、顧客（或いはその関係者）の国税負担の軽減を図ることが可能となるスキームであり、いずれかの顧客の当該スキームに対する年間投資額或いは当該スキームによるプロモーターの年間総販売額（或いは年間総報酬額）が、一定金額を超えるものである。この場合の一定金額とは、いずれかの顧客の年間投資額についてはX万円相当額、年間のグロスでの総販売額（或いは年間総報酬額）については、プロモーターが法人である場合Y万円、その他の者である場合Z万円とする。

プロモーター開示・資料保存義務は、上記の金額基準を超えることとなった日に発生し、その日の翌日から起算して15日以内に開示義務を履行しない限り、義務の違反があったものとみなされる。開示すべき情報は、(a)登録義務者及びスキームの組成・販売に関与しているその他の者の名前と住所、(b)ス

キームの販売用パンフレット、(c)スキームの説明資料(スキームの概要及びスキームの税負担軽減効果の発生原因・可能性等についての説明資料を含む。)、(d)専門家の意見書(該当するものがある場合に限る。)である⁽²¹⁹⁾。

なお、かかる開示義務を負うプロモーターには、スキームの組成や販売等に関与する者が含まれ、これらの者は、上記金額基準を満たす場合、各事業者・法人毎に、そのスキームの開示義務を負う⁽²²⁰⁾。但し、これらの者の代表者(スキームの組成、勧奨及び販売等に従事した者の間で別段の合意がなければ、商品の顧客への最終販売者が代表者となり、顧客への商品の勧奨・販売を行う者が存在しない場合には、商品組成者が代表者となる。)が、その他の者の開示義務の対象分も纏めて開示しているような場合には、当該その他の者の開示義務は免除されるものとする。

また、開示義務を負うプロモーターには、開示義務の発生と同時に、関係する資料の保存義務が生じる。資料保存義務の対象となる資料には、上記(a)～(d)及びその詳細を説明する資料のほか、スキームの利用実績に関する情報(顧客リストを含む。)等が含まれるが、これらの資料は国内で作成されたものに限定されないことに留意する⁽²²¹⁾。資料保存が必要とされる期間及び更正処分の期間制限は、資料保存義務が生じた日から5年間である。資料保存義務の対象となる資料については、税務当局の要請があれば、すみやかに提示す

(219) 開示義務は、一旦履行されれば、その後の課税年度における開示は不要であるが、開示義務履行後にスキームの内容を実質的に修正することとなる変更が加えられた場合には、その都度、開示義務の履行が必要となる。

(220) 年間総販売額(或いは年間総報酬額)の計算は、商業登記上の法人(個人の場合は事業者)単位毎に行うものとする。この場合、総販売額や総報酬額を関係法人間や関係年度間等で不当に分散するなどの不正行為も想定されることから、総販売額や総報酬額は、販売実績やスキームの組成等に対する貢献度の実際等に基づいて実質的に判断するものとする。

(221) 税務当局は、そもそも、顧客リストを入手しなくとも、申告書等をチェックするなどにより、特定のスキームの利用者である顧客を特定することが可能ではないかという見方もあろうが、この点は、スキームの内容等によって状況は異なり得るが、概して、その特定は必ずしも容易ではなく、各国の税務当局も、この点については、凡そ同様な状況にある。

ることを要す⁽²²²⁾。

上記の開示・資料保存義務に対しては、その他の幾つかの税法上の義務違反と同様に、行政刑罰を適用する規定を設けることが、罰則体系の整合性の観点からも妥当であるという見方もあろう。しかし、前述の通り、行政刑罰は実効性という点で問題がある。したがって、開示・資料保存制度案の設計上、義務違反行為自体を罰する規定は措置しないが、プロモーターや納税者による自主的な開示に対するインセンティブを組み込むという観点等から、かかる義務違反が認められるプロモーターから提供されているスキームの税務効果を否認する更正・決定処分が下される場合に限って、処分の対象となる納税者に適用される加算税は、その税率を加重（現行の重加算税率よりも低率）したものとする⁽²²³⁾。

但し、この加重された高率の加算税の適用となるべき納税者（スキームを譲り受けた者等を含む。）が、その確定申告書にスキーム利用の事実を開示する資料（販売先が明示された商品パンフレット等）を添付しているような場合には、当該納税者（或いは譲り受けた者等）に対する加重税率の適用はないものとする⁽²²⁴⁾。このように、加重された加算税率の代わりに、通常に加算税率の適用が認められる納税者には、プロモーターが開示・資料保存義務を適時・適切に履行することによって、更正・決定処分が行われる以前の一定の時点まで

(222) 開示・資料保存義務者は、その他の関係するプロモーター等の協力を得るなどして、その義務を履行するための合理的な努力を果たすことを要するが、それにもかかわらず、当該義務の適切な履行が困難である場合には、その理由等をすみやかに国税当局に説明することを要す（これが本稿で後述する加重された加算税率の適用の免除要件でもある。）。

(223) 納税者が国外のプロモーターから直接に商品スキームを購入する場合も、国外のプロモーターの開示義務の履行が期待できるか否かに関係なく、税務上の取扱いは同様である。

(224) 申告期限経過後は免除要件の適用なしとする制度設計の他にも、国税通則法 65 条以下で定められた加算税の適用免除要件（「国税の更正又は決定があるべきことを予知したされたものでないとき」との関係から、現行の取扱いと同様とするという選択肢もあろう。また、別途、実地調査の開始予告前までに開示されたものに限定して免除するなどの選択肢も考えられる。なお、やむを得ない理由がある場合に免除されるのは、現行の国税通則法の関係規定と同様である。

に、問題のスキームの利用に関する事実が開示された納税者も含まれる。

なお、プロモーターは、組成・勧奨等を行うスキームの内容に鑑みると、開示義務が発生する金額基準を満たす場合や開示義務の対象となることが合理的に想定される場合には、顧客に配布する販売パンフレット等において、かかる金額基準が満たされた後に当該スキームの税務効果が税務当局によって否認された場合には、顧客に対して通常よりも高い加算税率が適用されるが、当該スキームの利用を示す資料を確定申告書に添付するなどしていれば、適用されるのは通常の加算税率であることを大きく記載するとともに、その旨を口頭で説明し、顧客の住所・氏名・印影を得て、それを資料保存義務の対象となる資料として保存することを要する⁽²²⁵⁾。

そもそも、開示・資料保存義務違反が認められるスキームの税務効果が否認された場合に加重された加算税率を適用する根拠としては、法定された開示・資料保存義務の違反行為を伴う過少申告は、かかる義務の履行がされている場合の過少申告よりも行政上の可罰性が高いと判断すべきであるという点が挙げられる⁽²²⁶⁾。実際、例えば、米国の場合、「ノー・フォルト・ペナルティ」は、原則として、開示義務の不履行があれば、タックス・シェルターが否認されるか否かに関係なく適用されるほか、開示義務違反が認められるタックス・シェルターに適用される「新たな正確性に係るペナルティ」の税率は、通常税率である 20%ではなく 30%である。

しかも、同じ過少申告であっても、それが単純なミスや税法の無知等に起因

-
- (225) 顧客へのスキームの勧奨に先立ってスキームの税負担軽減効果の有無が合理的に想定できなかったなどの理由により、かかる義務を履行しておらず、その理由に合理性が認められる場合でも、その後においては、かかるスキームが開示義務の対象となる可能性を認識できる立場にあったと合理的に判断されれば、かかる義務を事後的に履行するために必要な努力を払っていない限り、かかる義務の違反が生じるものとする。
- (226) 確かに、当該制度案では、開示・資料保存義務が課されているのはプロモーターであるが、納税者は、問題となるスキームの利用事実を確定申告の際に開示することによって加重された加算税率の適用を免除されるという選択を行っていない場合、その権利を放棄しているほか、開示・資料保存義務違反について、プロモーターと共同責任を負っていると擬制することもできよう。

して生じる場合と租税回避を主な目的とした取引に起因して生じる場合とでは、税負担回避の意図が存在するか否かの点において本質的に異なっていることに鑑みれば、両者を区別して異なる税率の加算税を適用することに十分な合理性があることは明らかである⁽²²⁷⁾。例えば、豪州でも、税務上の利益を享受することを主要な目的とするなどの取引を否認することを趣旨とする第 4 編 A (GAAR) が適用される場合には、「所得税賦課法」(Income Tax Assessment Act) § 226 に基づいて高率 (50%、適用がない場合には半分の 25%) のペナルティが科される⁽²²⁸⁾。

上記の問題とも関係するが、一定の商品型スキームが、税法が想定している節税行為や合法的な租税回避行為等に該当すると考えられる場合、本制度案の開示対象から除外すべきか否かが 1 つの争点となろう。租税回避行為と節税行為の区別は困難であることから、税負担軽減効果を有するものについては、基本的にはすべからず開示対象とするという考え方もあろう。しかし、本制度案は、開示義務違反のみをもってペナルティの対象としておらず、また、コンプライアンス・コストを低く抑えることの重要性等に鑑みると、税務当局に否認される可能性がないと合理的に考えられるスキームをあえて開示させる必要性はないではないかと思料する。

もともと、上記のような考え方・アプローチをとるのは、租税回避行為に該当しないにもかかわらず、予防的な開示を行わなければならないという意識が不当に高まると、プロモーターや納税者のコンプライアンス・コストだけで

(227) 例えば、カリフォルニア州が、経済的実質を欠いた取引に起因する過少申告に対しては、通常よりも高率のペナルティを科していることについては、本稿第 2 章第 4 節参照。

(228) 豪州の例や加重された加算税率適用の判断基準としての租税回避目的・意図の有無を重視する観点等からすると、「税負担の軽減を伴う商品スキームの開示・資料保存制度案」で提言している加重税率の加算税の適用要件として、スキームの開示・資料保存義務違反とその税務否認が認められることに加え、スキームの目的の 1 つが租税回避であるという追加要件を付することも考えられるが、そもそも開示義務の対象となり、しかも、その税務効果が否認されるようなスキームは、基本的にはこの追加要件は満たしていると考えられるほか、かかる要件の追加によって、租税回避の目的・意図の有無を判断するという困難な問題が生じる。

なく、税務当局側の事務コストも必要以上に高まることが懸念されるからでもある。但し、そもそも、本制度案の仮称が、例えば「商品型租税回避スキームの開示・資料保存制度」となっていないのは、いわゆる典型的な商品型租税回避スキームでなくとも、税負担の軽減効果を伴い、複数の顧客への販売が行われているスキームであれば、基本的には開示対象となるという観点に立脚しているからにはほかならない⁽²²⁹⁾。

すなわち、税負担の軽減効果を有するスキームであれば、前述の金額基準が充足されたものについては、それが仮に租税回避スキームに該当する可能性が低いと考えられるものであっても、原則として開示対象となると考えるべきであり、実際、このようなスキームについても、予防的に開示を行うことを推奨するというスタンスで臨むことが妥当であろう。このようなスタンスに立脚する開示制度案の下、一定の税負担軽減効果を有するスキームが、そもそも開示対象に含まれるのか否かを判断することが困難であるものは、必ずしも多くはないと想定される。

英国の財政委員会におけるプリマロロ大蔵省主計局長（Paymaster General Dawn Primmarolo）も、2004年、一部から批判されている「5日間ルール」に関連して、「少なくとも主要なプロモーターに関しては、自分たちが何を行っているのか、また、何を開示しなければいけないかは十分に認識している」と述べている⁽²³⁰⁾。もっとも、このような見解の妥当性が、他方で、必要最低限の事前回答制度を設け、開示対象となるものとならないものをできるだけ具体的に示すことが可能となる体制の整備を図ることによって、透明性・予測可能性を高めることの必要性・重要性を低下させると解するべきでないことは言うまでもない。

「税負担の軽減効果を伴う商品スキームの開示・資料保存制度案」の主なボ

(229) 確かに、本稿第2章第3節の脚注(68)で述べているように、米国でも、「確立された商慣行に該当する取引」等が開示制度の例外とされているが、濫用の可能性も想定されることなどから、2002年財務省規則の改正によって、例外規定の一部が廃止されている。

(230) この発言については、supra T. Johnson, U.K. Tax Update, p. 255 参照。

イントは、上記の通りであるが、納税者に対する高率の加算税を適用するというアプローチは、プロモーターに対する直接的な制裁を欠いているという点を問題とするのであれば⁽²³¹⁾、開示義務や資料保存義務を履行しないプロモーターに対しては、その顧客に加重された加算税率が適用される場合には、(イ)青色申告の承認の取消しを行う、(ロ)一定の行政上のペナルティ（例えば、課徴金）を科する、若しくは(ハ)顧客リストが提出されないなどの資料保存義務違反も認められる場合に行政上のペナルティを科するようなことも考えられる。

もっとも、課徴金については、独占禁止法や金融商品取引法では、その適用の前提として、原則として、虚偽に相当するような事実が存在することが条件となっていることに鑑みると、開示義務や資料保存義務の違反が、虚偽に該当するような場合には、課徴金を適用する余地があるとしても、虚偽に該当しないような義務違反にも、課徴金を科することができるかという問題があろう。また、金融庁や公正取引委員会の例からしても、課徴金の適用の適正さを確保するためには、審査会の設置や審判手続の整備を図るという課題も生じよう⁽²³²⁾。

上記の問題や課題がクリアできれば、プロモーターの義務違反の程度や税務調査での資料開示の状況等を勘案し、課徴金の適用の是非を状況に応じて判断し、適用される課徴金の額についても、多少の差異を設けることなども考えられよう。このような運用は、画一的な取扱いに忠実な従来の税制や税務行政のスタンスに反するが、独占禁止法や金融商品取引法の下での課徴金の実態で

(231) 加重された加算税率が適用されることとなった納税者は、プロモーターとの契約や損害賠償請求訴訟等を通じて、プロモーターに負担の転嫁を行うことが可能となる場合もあるが、このような可能性が契約段階で排除されることも想定される。実際、訴訟社会と言われている米国等の場合と比べれば、加重された加算税率分やその他の損害額をプロモーターが実質的に負担することとなるケースは、かなり少ない割合となるであろうと想定される。

(232) 審査会の設定や審判手続の整備という点については、その独立性や構成員のあり方が問題となり得る。カナダの第三者民事罰の適用を審査する手続において認められているような納税者側からの参加等をどの程度確保すべきかという点が一つの重要なポイントとなる。

もあり、税法の下でも、厳格な適用条件（例えば、上記ハ）の下、このような特徴を有する課徴金制度が採用されれば、開示・資料保存制度案の実効性は更に高まるという見方もあろう。

3. 「税負担の軽減効果を伴うスキームの開示・資料保存制度案」

上記2で示した「税負担の軽減効果を伴う商品スキームの開示・資料保存制度案」は、その対象が商品型の税負担軽減効果を伴うスキームに限られていることから、グループ内部（in house）で組成・実行されるオーダー・メイド型の租税回避スキームは、その枠外である。ところが、実際のところ、実態把握がより困難であるのは、一部の限られた者によって実行されている租税回避スキームである。したがって、このような租税回避スキームを枠外に置くような開示・資料保存制度案の有用性は限定的なものにとどまる。

上記の問題に対処するという観点から、「税負担の軽減効果を伴う商品スキームの開示・資料保存制度案」を修正したのが「税負担の軽減効果を伴うスキームの開示・資料保存制度案（仮称）」である。当該制度案の下では、上記2の開示対象スキームの中に、グループ内関係者や取引関係のある者によって組成・販売される⁽²³³⁾、或いは、その他の者の要請等に応じて組成・販売されるスキームであって、かかるインハウス型若しくはオーダーメイド型のスキームの主な効果の1つが、国税負担の相当の軽減であるものが加えられ、申告書の提出時において、当該制度案に該当するスキームの存在とその概要を示す資料を添付する義務が課されるとともに、関係する資料の保存が義務付けられる。

「スキームの主な効果の1つが国税負担の相当の軽減である」か否かは、(1)スキームが関係する複数の課税年度（若しくは特定の課税年度）における国税負担の軽減額がB万円以上であるか、或いは(2)関係する複数の課税年度（若しくは特定の課税年度）における国税負担の軽減額が、かかる年度にお

(233) 「グループ内関係者」とは、スキームのプロモーターに給与等を支払う者と本支店関係若しくは株式保有関係にある者である。

る納税者のスキームへの投資額（或いは取引額）のC分のD以上であるかという基準によって判断する。商品型スキームとイン・ハウス型やオーダー・メイド型のスキームについての開示基準が異なっているのは、後者の場合、スキームの利用者が部内の者であることが少なくないことから、開示義務の存否の判断を年間総販売額や総報酬額という金額基準のみに依拠することに限界があることに起因する。

それ以外の点、すなわち、開示・資料保存義務の範囲や加重された加算税率が科される条件等は、基本的には、上記2で示した制度案の場合と同様であるが、イン・ハウス型やオーダー・メイド型のスキームの場合、顧客を特定することの困難性は、全般的に、より高いということが想定されることから、節税策についても、それが合法的スキームであることが明らかである場合を除き、原則として、開示対象から除外しないというアプローチを採ることの必要性は、より高いといえよう。また、前述の(イ)・(ロ)・(ハ)のような措置を組み込む必要性も高まろう。

結語

そもそも、我が国において、米国、カナダ及び英国と同様な趣旨の開示・資料保存制度案を設計する際には、（ア）十分な効果が期待できるものであって、また、（イ）納税者及びプロモーターに対して必要以上に過大な負担とならないという二つの点が重要なポイントとなり、（ア）と（イ）のバランスを如何に図るかということが重要な課題となる。ところが、実際のところ、（ア）と（イ）は背反する関係にあることが少なくなく、また、開示対象範囲を具体的に示し、その明確化を図るということにも一定の限界があることに鑑みると、かかる課題において問題のない制度案を設計するのは不可能に近いといえよう。

もっとも、この点は、開示の必要性の有無についての簡易な回答を提供するような事前照会制度を整備することで相当程度緩和することが可能となり得る。また、この場合、事前照会制度を活用することが、納税者等や税務当局にとって必要以上の負担とならないよう、本稿の終章で示した「税負担の軽減効果を伴う商品スキームの開示・資料保存制度案」においては、開示義務の判断基準として販売金額基準を採用し、当該基準を高め設定し、その対象範囲を量的な観点から限定するというアプローチを採用することも考えられる。

「税負担の軽減効果を伴う（商品）スキームの開示・資料保存制度案」の下で科される加重された高率の加算税は、開示・資料保存義務の違反が認められ、そのスキームの税務効果も否認されるという二段階のステップを踏んだうえで適用されるものであることから、必要以上に厳しい措置（附帯税）とはいえないであろう。また、このような措置は、現行の税法上のペナルティ体系が今日的な租税回避行為に適切に対応するように構築されていないという問題を緩和する効果も有している。さらに、当該措置によって、開示・資料保存義務の履行を促進する効果や納税者及びプロモーターの租税回避スキームへの関与を抑制する効果も期待できる。

「税負担の軽減効果を伴う（商品）スキームの開示・資料保存制度案」の有用性は、上記の点に限っているわけではない。当該制度案は、必要に応じて、制度

導入に係るハードルの高さや制裁のあり方ある程度調整することを可能にする柔軟性を有していることから、制度設計上特に重要なポイントとなる上記（ア）及び（イ）の双方において、適度なバランスを実現するという課題に対応することの困難性が緩和されるほか、税務当局側の体制整備の必要性についても、かなり抑える方向で制度設計することが可能となる。

例えば、上記（イ）を重視し、本制度案をプロモーターにとって、最もコンプライアンス・コストが低くなるよう設計する必要性があるという立場に立つとすると、そもそも何ら開示・資料保存義務を課すことなく、租税回避スキームが否認された場合には、そのことのみをもって、加重された加算税率が適用されるという制度設計（「一段階基準」）にすることも考えられる。このような制度設計の下でも、制度の実効性という上記（ア）の目的の達成もある程度可能である以上、制度導入のハードルを低くするという視点からすると、かかる制度案が最も現実的であるのかもしれない。

但し、上記のような制度案は、終章第3節で示した制度案に比べ、①開示義務違反という法令違反が加重された加算税率適用の前提条件の一つとなっていない、②加重された加算税率の適用免除要件がより限定されることとなるため、納税者にとっては、むしろ、より厳しい制度となろう。また、このような制度案の下でも、如何なる租税回避スキームが加重された加算税率の適用対象となるかについて、基準の設定及び実際上の適用判断が必要となるため、税務当局の体制整備の必要性や追加的な事務コストがなくなるわけではない。また、何よりも、上記（ア）の目的の達成度合いが半減することが問題視されることとなり得よう。

というのも、実際のところ、そもそも終章第3節で示した制度案については、かなりトーン・ダウンしており、各国の制度との乖離が大きく、十分な実効性が伴わない虞があると見る向きもあろう。すなわち、例えば、かかる制度案は、納税者やプロモーターのコンプライアンス・コストや税務当局側の体制整備の問題に必要以上に配慮し、本稿で考察した国々の開示・資料保存制度とはかなり異なったものとなっていることから、本制度案が、制度の十分な実効性という上記（ア）の目的をどの程度実現するかについては、かなりの不確実性が伴い、本制

度案は、とりわけ、租税回避スキームへの対抗上特に重要視すべきスキームの早期把握という課題への対応において不十分であるという問題点の指摘があり得よう。

確かに、終章第3節で示した制度案の下では、そもそもプロモーターの資料保存義務が履行されない場合、その結果として問題のスキームの全容把握ができず、税務効果の的確な判断ができないということがあり得る。資料保存義務が適切に履行されないことによって、税務効果の的確な判断ができなくなると、スキームの否認もできないため、本制度案で採用している加重された加算税の機能も發揮されないこととなり得る。したがって、かかる問題を包含している制度案は、本稿第1章で問題視した現行のペナルティ体系の見直しという課題への対応上、不十分であるとする見方があり得よう。

上記の問題に対処するためには、資料保存義務の違反という行為自体に対して課徴金等のペナルティを科する、或いは、資料保存義務違反に該当する部分については、争訟において、納税者側からの新たな事実の主張を制限することなどが考えられる。しかし、資料保存義務違反に対して課徴金を科することについては、そもそも、独占禁止法や金融商品取引法における課徴金と同様なレベルの悪質な法令違反行為が存在しているかという問題があり、争訟時において納税者側の新たな事実の主張を制限することについては、行政関係訴訟全般との横並びという点が問題となろう⁽²³⁴⁾。

終章第3節で示した制度案が有する上記のような限界に鑑み、各国の制度と同様に、プロモーターに対しては、スキームが最初の顧客に販売されるに先立って税務当局への登録と販売時における顧客への当該登録番号の付与が義務付けられ、

(234) この点に関しては、不当景品類及び不当表示防止法（昭和37年法律第134号）が、やや例外的な規定を有しており、同法第4条②では、「公正取引委員会は、前項第1号に該当する表示が否かを判断するため必要があると認められるときは、当該表示をした事業者に対し、期間を定めて、当該表示の裏づけとなる合理的な根拠を示す資料の提出を求めることができる。この場合において、当該事業者が当該資料を提出しないときは、第6条第1項及び第7条の規定の適用については、当該表示は同号に該当する表示とみなす。」と定められている。

顧客である納税者も、当該登録番号を申告書に記載することが、制度設計上不可欠とされ、資料保存義務に違反する行為自体に対してペナルティを科することが肝要であるという見方もあろう。確かに、このような義務を課する制度案（「日本版租税回避スキーム開示・資料保存制度案（仮称）」）はオーソドックスであり、実際、税務当局内にも、開示・資料保存制度を導入するとすれば、このような制度設計が必要となろうという見方がある。

もっとも、かかる制度案は、スキームの販売に先立つ登録をプロモーターに義務付けるものであることから、かかる制度案の下では、プロモーターのコンプライアンス・コストという問題に加え、「税負担の軽減効果を伴う（商品）スキームの開示・資料保存制度案」ではそれほど深刻化しないであろうと想定される開示義務の対象範囲に係る不明瞭性という問題が顕在化し、制度の実効性に否定的な影響を及ぼすとともに、透明性を高めるための税務当局側の体制整備という課題が深刻化する蓋然性がある。また、義務違反に対するペナルティの適用基準のあり方次第では、その厳しさやプロモーターの営業の自由との関係等を問題視する批判も想定される。

というのも、例えば、プロモーターに対し、販売に先立つ登録を義務づけるとなると、当初の英国の開示制度や現行の米国の開示制度の場合と同様に、登録対象取引をある程度具体的に列挙するという方法に依拠しない限り⁽²³⁵⁾、開示対象取引であるか否かを判断するためのメルクマールは、想定される報酬金額基準やタックス・シェルター比率（或いは当初の米国の開示制度で採用されていた「想定される税効果テスト」等）と同様なものとなると想定される。このような基準に依拠する場合、当然のことながら、将来的な不確実性に影響されない実際上の金額基準・相当な税負担軽減額基準に依拠する場合に比べ、開示の必要性の判断

(235) 登録対象取引を列挙するという方法による場合、透明性は高まるが、どのような類の租税回避スキームが巷に存在しているかをある程度把握していることが前提条件となる。また、登録対象取引の範囲も、自ずと限定されたものとなる可能性が高く、新たに把握された類型の租税回避スキームについて、事後的な対応によって、開示対象取引のリストに加えるという作業が必要となり、いたちごっこの状況が生じるものと想定される。

は、より困難なものとなる。

確かに、例えば、カナダの場合、タックス・シェルター比率が開示の必要性を判断する基準として依拠されており、かかる制度設計が特に大きな問題を惹起しているわけではないという事実を鑑みると、かかる困難性が、制度に係る致命的な欠陥となるという可能性は凡そ想定し難いといえよう。但し、上記のような基準の下では、不確実性・不透明性が高まる蓋然性があるという点が否定できない以上、予防的開示が増大するというコンプライアンス・コスト面や事務処理コスト面での負担増が少なからず懸念される。

このように、「税負担の軽減効果を伴う（商品）スキームの開示・資料保存制度案」と「日本版租税回避スキーム開示・資料保存制度案」は、其々のメリット・デメリットを有しているわけであり、やはり、現状における諸々の条件の下では、制度設計上特に留意しなければならない前述の（ア）と（イ）の両方の点において問題のない制度案を組成することには、一定の限界があるといわざるを得ない。したがって、制度案の設計においては、如何なる特徴や機能を特に重視するかという点が最も重要な鍵となろう。

かかる観点からすると、「税負担の軽減効果を伴う（商品）スキームの開示・資料保存制度案」は、前述したような限界を有してはいるが、租税回避スキームの把握レベルを向上させるという点において、現状よりも格段の進展を期待できる機能を有しているほか、制度設計や執行のあり方を工夫し、必要に応じて補完的な施策を実行することによって、かかる限界が致命的な問題となるようなことはないと考えられる。コンプライアンス・コストや体制整備という点において負担の少ない当該案は、重要な視点を包含しており、現実的な選択肢となり得るものと思料する。

確かに、本稿で示した開示・資料保存制度案のいずれに近いものが、我が国にとって最適の選択肢であり得るかは、現状をどれほど問題視し、将来的な税務当局と納税者・プロモーターとが対峙する土俵のあり方をどのように考えるかによって異なり得るが、我が国の租税回避スキームに対抗するための体制整備が不十分であることは、否定し難い事実であり、かかる事実を踏まえると、スキーム

の実態を適時かつ的確に把握する制度の必要性・潜在的有用性は大きく、これらの点を十分に踏まえたくえで租税回避スキームへの対抗策のあり方を検討することの必要性・妥当性が、年々高まってきていることは明らかである。

なお、エバーソン長官は、2004年3月、(1)内国歳入庁の統計結果によると、80%の米国民は、税務当局が法人や高額所得者に対して税法を的確に適用することが非常に重要であると考えているが、最近の税法の濫用状況は、税務行政に対する信頼を大きく損ねている、(2)税務行政は租税専門家の誠実さに依存している、(3)1990年代後半、税務当局は納税者の行為を十分に把握できず、迅速な対応ができなかったが、近年では、国際的なタックス・シェルターが活発化し、迅速な対応を行うことは、益々、困難なものとなっている、(4)濫用的なタックス・シェルターを早期に把握して対処することが「絶対的に必要」(‘imperative’)であると発言している⁽²³⁶⁾。タックス・シェルターの迅速な把握の重要性和困難性が特に強調されている点が注目される。

(236) ナショナル・プレス・クラブで行われた当該発言の内容の詳細については、Remarks of Mark W. Everson Commissioner of Internal Revenue before the National Press Club Washington, D.C., at <http://www.irs.gov/nesroom/article/0,,id=121226,00.html> [平成18年9月7日] 参照。