

国外取引等の把握と 国際的な租税協力に関する一考察

望 月 文 夫

【キーワード】 執行管轄権、国外取引等の把握、国際的な租税協力、情報交換、合同調査

はじめに

居住者および内国法人が行う国外取引やその保有する国外財産を把握すること（以下、これらをまとめて「国外取引等の把握」ということがある。）は、執行管轄権¹⁾の制約のある日本の税務当局にとっては意外に難しい。これに関して、税制調査会の『経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方（令和元年9月26日）（以下、「令和元年答申」という。）』²⁾に基づいて、令和2年度税制改正において、「納税者からの情報開示を促す観点から、国外財産調書制度等の見直し及び国外取引等の課税に係る更正決定等の期間制限の見直しが行われ³⁾」たことで、一応の解決を見た。

ところが、税制調査会答申『わが国税制の現状と課題 ― 令和時代の構造変化と税制のあり方（令和5年6月）（以下、「令和5年答申」という。）』⁴⁾において、「執行管轄権の制約上、日本の税務当局が相手国に赴いて質問検査権に基づき情報提供を求めることには限界があるほか、海外当局との租税条約等に基づく情報交換⁵⁾により取引の全容を解明するには相当な時間を要するなど、税務当局が実態把握を十分に行うことができない状況が生じています。⁶⁾」とされた。

また、2024年11月13日に開催された税制調査会「経済社会のデジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家会合」（第1回）においては、非協力的な納税者が行う国外取引等の把握ができずに実態解明が行われなかった事案の説明がなされている⁷⁾。

これらにより明らかなように、国外取引等の把握について税務当局が引き続き困難に陥っており、それにより納税者間の公平性が確保されていないことを示しているように思われる。

そこで、本稿は2024年12月現在の情報に基づいて、国外取引等の把握がどの程度困難なのか、そして、納税者間の公平性を確保するためにどのような方策が考えられるのかについて考察していくこととしたい。

なお、本稿は租税実体法というよりは、租税条約に基づく情報交換を中心とした租税手続法に基づいて検討することをあらかじめお断りしておきたい。

1 国外取引等に係る適正な課税を確保するための方策の整備 (令和2年度税制改正)

1.1 令和元年答申の概要

税制調査会の専門家会合の一つである「納税環境整備に関する専門家会合」第4回（令和元年8月21日開催）において、国税庁より、「CRS⁸⁾で得られる情報は主としてストックの情報でして、その国と経済的関係を有しているということを把握した上で、その納税者が保有する国外資産の形成過程については、税務調査などで解明していくが必要になってきます。その意味で、ここに掲げてある事例はうまくいった事例ですが、納税者の協力が得られずに十分な解明に至らないケースもあるところです。⁹⁾」といった説明があった。

その翌月に公表された令和元年答申は、平成25年9月の首相からの諮問を受けて、中長期の視点から、平成の時代を振り返り経済社会の構造変化を整理するとともに、新たな令和の時代を見据えた税制のあり方についての考え方を提示したものである¹⁰⁾とされる。

そして、その内容は、「第一 経済社会の構造変化」と「第二 令和時代の税制のあり方」に区分され、後者の中に「4. デジタル時代における納税環境の整備と適正・公平な課税の実現 (3) 適正・公平な課税の実現」として、「特に国外において行われた取引等に係る情報については、執行管轄権の制約上、税務当局が直接現地に赴いて事実関係を確認することが困難であることから、納税者に一定の説明責任を求めるなど、適正な情報開示を促すための仕組み等について検討する必要がある。」と記されている。

それ以外に、「一方、富裕層による海外投資や多国籍企業による事業活動等に対する適正な課税を確保するためには、実際に税務調査を実施し、複雑な取引の実態を解明することが不可欠である。この点、日本の税務調査は、従来、納税者の理解と協力を得て、その承諾の下に行うことが基本とされており、また、裁判上、課税処分の立証責任は一般的に課税庁側にあることとされている。このような枠組みの下で、納税者が自己に不利益な情報を故意に秘匿することにより税負担を免れることがあれば、誠実に納税を行っている国民からの税制への信頼を損ないかねず、放置してはならない。¹¹⁾」との記述もある。

1.2 令和2年度税制改正の概要

令和2年度税制改正において、「国外取引等に係る適正な課税を確保するための方策の整備」と題して、イ. 国外財産調書制度の改正、およびロ. 国外取引等の課税に係る更正決定等の期間制限の見直しが行われた。

このうち、イについては、①相続国外財産に係る相続直後の国外財産調書等の記載の柔軟化、②国外財産調書等の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置の見直し、③過少申告加算税等の軽減措置又は加重措置の適用の判定の基礎となる国外財産調書等の見直し、④国外財

産調書に記載すべき国外財産に関する書類の提示又は提出がない場合の過少申告加算税等の軽減措置又は加重措置の特例の創設、⑤国外財産又は財産債務に係る過少申告加算税等の特例の適用がある場合の過少申告加算税等の額の計算の基礎となるべき本税額の計算方法の見直し、と項目は多いものの国外財産調書制度を実効ならしめるための充実策とすることができる。

国外財産調書制度は、適切な課税・徴収の確保の観点から、国外財産に係る情報の的確な把握への対応として創設された制度であり、平成26年1月より施行されている¹²⁾。そして、居住者（非永住者を除く。）で、その年の12月31日においてその価額の合計額が5,000万円を超える国外財産を有する場合には、その国外財産の種類、数量及び価額その他必要な事項を記載した「国外財産調書」を、その年の翌年の6月30日までに、住所地等の所轄税務署長に提出しなければならないこととされている¹³⁾。そこで、同改正の対象は、もっぱら非永住者を除く居住者ということになる。

一方、ロについては、国税通則法の更正決定等の期間制限が満了した後においても、国税庁等の当該職員が納税者にその国税に係る国外取引又は国外財産に関する書類又はその写しの提示又は提出を求めた場合において、その提示又は提出を求めた日から60日を超えない範囲内においてその準備に通常要する日数を勘案して当該職員が指定する日までにその提示又は提出がなかつた場合、国税庁長官が租税条約等の規定に基づき当該租税条約等の相手国等に国外取引又は国外財産に関する情報の提供の要請をした場合において、その国税に係る課税標準等又は税額等に関し、当該相手国等から提供があつた情報に照らし非違があると認められるとき、租税条約等の相手国等に対して情報提供要請に係る書面が発せられた日から3年間は更正決定を行うことができることとされた（国税通則法71①四）。

1.3 令和2年度税制改正の評価

令和2年度税制改正のうち、国外取引等の課税に係る更正決定等の期間制限の見直しは、課税実務上、国内で把握した納税者の情報だけでは適切な課税ができない場合、租税条約等に基づく情報交換を通じて得られた情報を用いることを想定したものと理解できる。つまり、令和元年答申にいう執行管轄権の制約に対応する制度改正が行われたことになる。

1.4 納税環境整備に関する専門家会合（第9回）（令和4年10月28日開催）

同会合の議事録¹⁴⁾によれば、国外取引等の把握に関して次のような事案が紹介された。①海外市場にいて暗号資産の取引を行っていることをうかがわせる情報があるにもかかわらず、具体的な海外の相手先や取引所がどこなのかが判明せず、海外の市場における取引については全容解明ができなかった事案、②一旦は納税者に税務調査の場面でコンタクトは取れたものの、その後、接触を拒否され、納税者が所在不明になってしまったという事案であり、当該納税者は海外企業を含む複数の企業から役員報酬や配当を受けていたにもかかわらず無申告の状態で

あったが、納税者は海外に逃亡したと思われる事案（ただし、租税条約に基づく情報交換を駆使した結果、更正処分に至ったもの）、である。これ以外に、国内取引等に関して納税者間の公平性が確保されていないとされる事例が4件紹介された。

1.5 令和5年答申

上述した執行管轄権の制約のほか、課税処分を行うための十分な証拠収集が特に困難な国際的な経済取引等については、適正・公平な課税の実現に向けて引き続き取り組んでいく必要があり、また、国際的な租税の徴収の観点からは、徴収共助のネットワークの一層の拡充に取り組んでいく必要があると記されている。

1.6 第1回 経済社会のデジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家会合（2024年11月13日）

同会合における国外取引等の把握が困難とされた事案は、①法人税調査において国外取引に関する資料の提示等を拒否されたため、全容解明ができなかった事案、②国外関連者への支払に係る資料提供が十分になされず、その支払いの経費性についての実態確認ができなかった事案、の2つであった¹⁵⁾。これらは、上記1.4とは別の事案とされる。

1.7 税制調査会における議論のまとめ

国外取引等の把握の困難性に伴う納税者間の公平性に関して、令和元年答申までの問題点については、令和2年度税制改正で対応した。一方、令和4年と令和6年に納税環境整備会合で示された事例は、さらなる対応が求められるものであり、以下の4で議論する対象となる。

一方、国外取引等の把握が不十分であることに関して、納税環境整備の点のみでなく、課税実体法で対応すべきとする見解もみられる¹⁶⁾。

2024年11月までの議論によれば、中期的に行政罰としての加算税だけでなく、新たな制裁措置の導入を主張する論者もある¹⁷⁾。

2 国外取引等の把握に関する裁判例の概観

2.1 国外取引等の把握に関する裁判例

国外取引等の把握に関する裁判例として、本稿では東京地判平成28年5月19日（所得税納税告知処分取消請求事件）と東京地判平成29年2月17日（租税条約に基づく情報交換要請取消等請求事件）の2つを掲げることとする。

2.2 東京地判平成28年5月19日¹⁸⁾

本事件は、日本人の両親の下で東京都内に生まれた甲が自己が保有する不動産を売却した際、購入者である住友不動産が、甲は非居住者であるか否か確認する義務を負っていたところ、甲が非居住者であったとして、新宿税務署長から納税告知処分を受けたことに不服を持った住友不動産が出訴したものである。甲は不動産売却に係る住友不動産担当者との会話の中で、自己が居住者であるとしていたところ、住友不動産担当者もその旨信じ込んでしまい、支払時の源泉徴収義務を怠ったとされた。

本事件において本稿に直接関係する点について、判決文には、次のように記されている。

「新宿税務署の担当職員は、平成22年3月頃、住友不動産が甲に対して支払った本件譲渡対価に関する税務調査（本件調査）を開始した。本件調査においては、……国税庁を通じて、米国国内歳入庁（IRS）に対し、甲の米国における身分事項や所得税の申告状況等に関する照会を行うなどした。……処分行政庁は、平成24年6月27日、住友不動産に対し、本件告知処分を行った。」

これについて、税務調査期間が2年余りに及んでいることは特徴的である。調査対象は甲ではなく住友不動産である。甲は本件不動産を譲渡した後、日本に拠点がなくなり、自宅がある米国に帰国しており、調査官と接触することはなかったと考えられる。また、住友不動産には甲に関する資料・書類は不十分であり、非居住者と認定できるものではなかったと推察できる。

一方、判決文において、不動産の取引に関する事実関係だけでなく甲に関する詳細な情報が課税庁側の主張として記載されている。本事件では、国税庁を通じて日米租税条約に基づく情報交換が行われたと記載されているが、甲に関する相当量の情報がIRSよりもたらされたと言えるが、それは国税庁との間で複数回に渡る情報交換が行われたものと推察できる。

そして、課税後の立証責任が課税庁側にあることから、甲が非居住者であることについて、相当程度の情報がなければならず、税務調査開始より納税告知処分までに2年余りを要したことから、国内法に基づく質問検査権の行使に基づく情報収集に比して、情報交換は多大な時間を要するといえるだろう。

なお、本事件においては、甲の居住形態の判定（所得税法上の居住者か非居住者か）をするためだけに、IRSへの情報交換を使用したものと考えられるが、十分な効果が得られたことになる。

2.3 東京地判平成29年2月17日¹⁹⁾

本事件は、国税庁国際業務課長がオランダ税務当局およびシンガポール税務当局（IRAS）に対して行った租税条約に基づく情報提供要請について、納税者がその取消等を求めて出訴したものである。

本事件は、オランダ当局およびシンガポール当局への2つの要請があるので、それぞれに分

けて検討する。

2.3.1 オランダルート

居住者である乙丙夫婦は、平成 21 年分の所得税について、オランダ法人M株式の預託に係る株式預託証書の譲渡（本件預託証書譲渡）により譲渡損失が生じたとして、これと役員報酬を含む総合所得とを損益通算する内容の確定申告書を提出した。

これに対して、名古屋国税局は平成 24 年 9 月に税務調査を開始し、オランダ法人M及び本件預託証書譲渡に関する資料の提出を求めたが、乙丙夫婦はこれを提出しなかった。そこで、国税庁国際業務課長は、平成 24 年 11 月 27 日付でオランダ税務当局に対して、日蘭租税条約に基づく情報提供要請を発出した。当時の国税通則法による更正決定期限を鑑みて、オランダ税務当局への情報提供要請に際して、「本件預託証書譲渡は 2009 年（平成 21 年）中に行われており、日本の税法によると 2013 年（平成 25 年）3 月 15 日（本件要望期限）に所得税の更正期限を迎えることから、緊急案件として扱うよう要望し」た。

これに対して、オランダのロッテルダム税務事務局は、2013 年（平成 25 年）2 月 5 日付けで、租税条約に基づき複数の第三者に課税するための情報収集するためのものであることを明示した上で、M社に対し、同月 22 日に同社及びM財団に関する情報の取得を目的とする実地監査を行うことを予告する書面を送付した。当該書面には、監査のため、M社及びM財団の 2009 年から 2011 年までの記録が必要であり、監査開始時に、必要書類を提出してもらう必要があることが付記されていた。

オランダ当局の動きについて、判決文には、「オランダにおいても、課税情報を入手するための税務職員の調査権は、調査の通知又は調査それ自体に対して異議を述べることができないものであり（同国の「課税における国際支援及び援助に関する法律」8 条。現にM社がオランダの税務事務所から受領した情報開示命令書には、同条に基づく旨が明記されている。）、一般法でも、税法に基づき又は税法に従って記録を保管する義務を負う者は、課税の関係で関連性があると税務調査官が認めるデータ及び情報を、その税法に基づく又は税法に従った指示のとおり、税務調査官に対して提供する義務を負うとされている（同国一般税法 53 条 2 項）。」と記述されていた。

オランダルートの状況からは、国税庁からオランダ当局への情報提供要請日から除籍期間満了日まで 4 か月ほどしかない。そこで、令和 2 年度税制改正で「租税条約等の相手国等に対して情報提供要請に係る書面が発せられた日から 3 年間は更正決定を行うことができる」と規定が追加されたことと本件には密接に関係があると想像できる。この点で、令和 2 年度税制改正における国外取引等の課税に係る更正決定等の期間制限の見直しは、課税実務を踏まえたものと理解することができる。

2.3.2 シンガポールルート

乙丙夫婦の妻丙の平成23年分の所得税の確定申告書において、乙丙夫婦が得たであろうシンガポールA社がケイマン諸島で運用する各投資信託から得た分配利益について記載があった一方、夫乙の同年分確定申告書に記載がなかった。

これについて名古屋局は平成24年9月より税務調査を開始したが、乙から関係資料提出の協力が得られないと判断した。そこで、国税庁国際業務課長は、同年11月22日付でシンガポール税務当局に対して、**図表1**の内容について日星租税条約に基づく情報提供要請を行った。

図表1：シンガポール税務当局（IRAS）への情報提供要請内容

1	A社が投資運用会社となった投資信託（2006年から2012年2月まで）	○
2	上記各投資信託の内容（受益者、運用会社、運用内容、分配計算方法等）	○
3	上記各投資信託の2006年から2012年2月28日までの受益者及びその異動	○
4	上記各投資信託の2006年から2012年2月28日までの運用実績	○
5	上記各投資信託の2006年から2012年2月28日までの分配又は償還の詳細	○
6	2008年12月期及び2009年12月期の各事業年度におけるA社のP/L・B/S	○
7	2009年9月28日に、乙がM株式預託証書を、譲渡時の時価に比べて著しく低い価額でA社に対して譲渡。譲渡時の時価との差額がA社の隠れた利益となっていることについて、この隠れた利益がA社に贈与された経済的利益として、シンガポールで課税されるか。課税されている場合はそれを示す申告書等	△
8	丁（乙丙の子）のシンガポールでの確定申告書の写し	△
9	乙、丁、M社、A社、S社並びにケイマン諸島の各投資信託がU銀行シンガポール支店に保有する特定の各口座の取引明細書（2006年から2011年まで）	×

（筆者注：○印は納税者、△印はIRAS、×は銀行がそれぞれ保有する情報）

（出典：東京地判平成29年2月17日に基づいて筆者作成）

これに関して、IRASは、2013年（平成25年）1月17日付けで、租税条約に基づく情報交換を促進するために要求されるものであることを明示した上で、**図表1**の1～5に記載するA社の投資信託の情報を丁に情報提供を求めた。

図表1のうち、9に関してIRASが求めたシンガポール支店の銀行口座の取引明細書に関する経過について、**図表2**として以下に示すこととする。

図表 2：シンガポール税務当局（IRAS）への情報提供要請後の経過

H25. 1.17	IRASから丁に図表 1 の 9 の情報提供を求めた
H25. 4.19	IRAS所得税検査官はシンガポール所得税法 105 条D①、105 条J①②に基づき、U銀行シンガポール支店に対し、乙名義口座の取引明細書を引き渡すよう、シンガポール高等裁判所に申し立てた
H25. 5.31	シンガポール高裁は申立てを認めてその旨の命令を発した
H25. 6.19	乙がシンガポール高裁に取消請求
H25.10.17	シンガポール高裁は乙申立て棄却
H25. 1.13	乙が最高裁に上訴
H26.10.15	最高裁で審問
H27. 1.22	最高裁は特定された口座のみ取引明細書の写しを引き渡し決定書を公表

（出典：東京地判平成 29 年 2 月 17 日に基づいて筆者作成）

なお、ここでいう丁とは図表 1 の 8 に記載した通り乙丙の子であり、シンガポール居住者（シンガポール永住権を保持）であり、ケイマン諸島において各投資信託を運用していた A 社の役員でもある。

図表 2 では、シンガポール所得税法上、IRAS 所得税検査官は納税者からの協力が得られない場合、銀行に直接ではなく、高等裁判所に申し立てなければならぬとされており、その決定に不服がある場合には、口座保有者は高裁に取消請求ができるほか、最高裁にも上訴することができた。その結果として、本件で最高裁が決定書を出すまでに 2 年弱という時間を要している。このように、シンガポールルートでも令和 2 年度改正につながると言える。

さて、オランダとシンガポールとの情報交換は、現状、どのようになっているのだろうか。最近の経済協力開発機構（OECD）公表の報告書を見ていきたい。

3 租税条約に基づく情報交換の進展

3.1 OECD モデル租税条約の改訂と国際的な活動の進展

OECD 租税委員会は 1963 年にモデル租税条約を公表した。租税条約に基づく情報交換に関する規定は当時から存在したが、各国ともさほど積極的ではなかったようだ²⁰⁾。これは、伝統的な租税条約が競合する課税権の調整・配分に重点を置いていたことによる²¹⁾。

その後、2005 年、OECD モデル条約の情報交換規定が改訂された²²⁾。これを契機として、2009 年 3 月、「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」（以下、「グローバル・フォーラム」という。）により、課税目的の情報交換に関する国際的な基準が確立された。この後、グローバル・フォーラムが本格的に活動を開始し、各国の取組に対してモニタリングと相

互審査（peer review）を行うことで現在に至っている²³⁾。

3.2 グローバル・フォーラムの審査

グローバル・フォーラムの第1ラウンド審査は、以下の2つのフェーズに分かれている。まず、第1フェーズの審査では、各管轄区域の情報交換に関する法制的および規制上の枠組みの質を評価し、第2フェーズの審査では、その枠組みの実際の実施状況を確認することとされている。その後、実際の実施状況や過去の相互審査結果に基づく改善状況を確認するための第2ラウンド審査が行われている。

3.2.1 オランダへの相互審査結果

グローバル・フォーラムによるオランダへの最初の相互審査結果は、2011年10月（正式には、「Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: the Netherlands 2011 – Combined: Phase 1 + Phase 2²⁴⁾」）に公表されたが、第1フェーズと第2フェーズを併せたものとなっている。

次に、同じ形式で第2回目の相互審査結果が2013年11月（正式には、「Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: The Netherlands 2013 Combined: Phase 1 + Phase 2, incorporating Phase 2 ratings²⁵⁾」）に、そして、第2ラウンドの審査結果として2019年3月（正式には、「Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: The Netherlands 2019 (Second Round) Peer Review Report on the Exchange of Information on Request²⁶⁾」）に、それぞれ公表された。

3.2.2 シンガポールへの相互審査結果

グローバル・フォーラムによるシンガポールへの相互審査結果は、第1フェーズの審査結果が2011年6月（正式には、「Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Singapore 2011 – Phase 1: Legal and Regulatory Framework²⁷⁾」）に、第2フェーズの審査が2013年11月（正式には、「Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Singapore 2013 – Phase 2: Implementation of the Standard in Practice²⁸⁾」）に、第2ラウンドの審査結果が2018年10月（正式には、「Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Singapore 2018 (Second Round)²⁹⁾」）に、それぞれ公表された。

第1フェーズの審査結果報告書によると、シンガポール国会は2009年10月19日、OECDモデル条約26条により自国の課税利益を放棄し、銀行・信託秘密条項で保護された情報を交換する手続きを導入する法案を可決し、2010年2月9日より施行した³⁰⁾。

これを受けて、シンガポール当局は約30の国との間で国際的に確立された情報交換の基準に従うことを通知したとされる。

また、上述した銀行口座取引明細書の取得に関しては、シンガポール国内法が高等裁判所による命令を必要としていることも記載されている³¹⁾。

なお、当時のシンガポールは、69の租税条約を有していたが、国際標準に沿ったものが26しかないことから、早期に国際標準に沿ったものとすべきであるとの勧告を受けている³²⁾。

3.3 両国の相互審査結果

ここでは、両国の相互審査結果を簡潔に説明するため、以下に図表3を掲げる。

図表3：オランダ・シンガポールの相互審査結果

		オランダ		シンガポール	
相互審査項目		第1R評価	第2R評価	第1R評価	第2R評価
A.1	所有者情報の有効性	LC	PC	C	LC
A.2	会計情報の有効性	C	C	C	C
A.3	銀行情報の有効性	C	LC	C	C
B.1	情報へのアクセス	C	C	LC	C
B.2	権利保護	LC	C	C	C
C.1	情報交換メカニズム	LC	C	LC	C
C.2	情報交換メカニズムのネットワーク	C	C	LC	C
C.3	守秘性	C	C	C	C
C.4	権利保護	C	C	C	C
C.5	回答の質と適時性	C	C	C	C
全体の評価		LC	LC	LC	C

(C = 適合、LC = ほとんど適合、PC = 一部適合、NC = 不適合)

(出典：両国の第2ラウンド相互審査結果³³⁾より筆者作成)

図表3を見ると、両国ともOECDの審査結果は良好である。オランダとシンガポールに関しても、租税条約に基づく情報交換手続に関して、現行の国際基準に沿った形で実施されていることになる。グローバル・フォーラムの活動等により、情報交換手続は相当程度の有効性があると言えるだろう³⁴⁾。

3.4 FATCAとCRSの適用

筆者は過去の論稿³⁵⁾の中で、EU Tax Observatoryが公表した「Global Tax Evasion Report 2024」に基づいて、CRSによりいわゆるオフショア金融資産の情報が各国税務当局にもたらされることにより、適正に課税される割合が着実に増加していることを述べた。一方、EU Tax Observatoryの主要メンバーであるパリ大学のZucman教授は、「A blueprint for a coordinated minimum effective

taxation standard for ultra-high-net-worth individuals³⁶⁾」の中で、CRSだけでなく米国のFATCAを含めて、オフショア金融資産への課税割合が増加していることを述べている。

要するに、欧米諸国では、CRSやFATCAにより得られる金融口座情報により、オフショア金融資産への課税がなされるようになったと理解することができると考えられる。

これに対して、日本ではCRSで得られる情報だけでは、直接的な課税に結びつかない場合があるとされている。ということは、欧米諸国と日本では、金融口座情報の入手後の手続に大きな差異があることになる。

そこで、非協力的な納税者への対応策として、4においてわが国が取り得る租税手続法について、若干の検討をしてみたい。

4 租税手続法における検討

4.1 国税通則法に規定する質問検査権の行使の状況

わが国国税通則法 74 条の 2 は質問検査権について規定しており、その質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をし、又はこれらの規定による検査、採取、移動の禁止若しくは封かんの実施を拒み、妨げ、若しくは忌避した者には、1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金に処すると規定している（同法 128 条 2 号）。

しかし、上述した税制調査会資料に記載の通り、質問検査権の行使について当局はいわゆる協力ベースで執行を行ってきた。その結果、2.3 の事件、1.4 又は 1.6 にあった非協力的な納税者の主張を許してきたということができ、国税通則法 128 条 2 号は、「絵に描いた餅」になっていると言える。

税制調査会上記 1.6 の議事録³⁷⁾によると、財務省担当者は、「執行管轄権の問題が指摘できると思います。また、立証責任の問題がある中で当局の努力だけではなかなか適正な課税ができないというような事例だと認識しておりますので、その対応として海外の取組の例なども踏まえて検討していくということと考えております。」と述べている。

そこで、以下にOECD税務長官会議（FTA）第12回会合後に公表された「Forum on Tax Administration：Joint Audit 2019－Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty（2019年3月29日付）³⁸⁾（以下、「2019年文書」という。）」の中から同時調査および合同調査について概観してみたい。

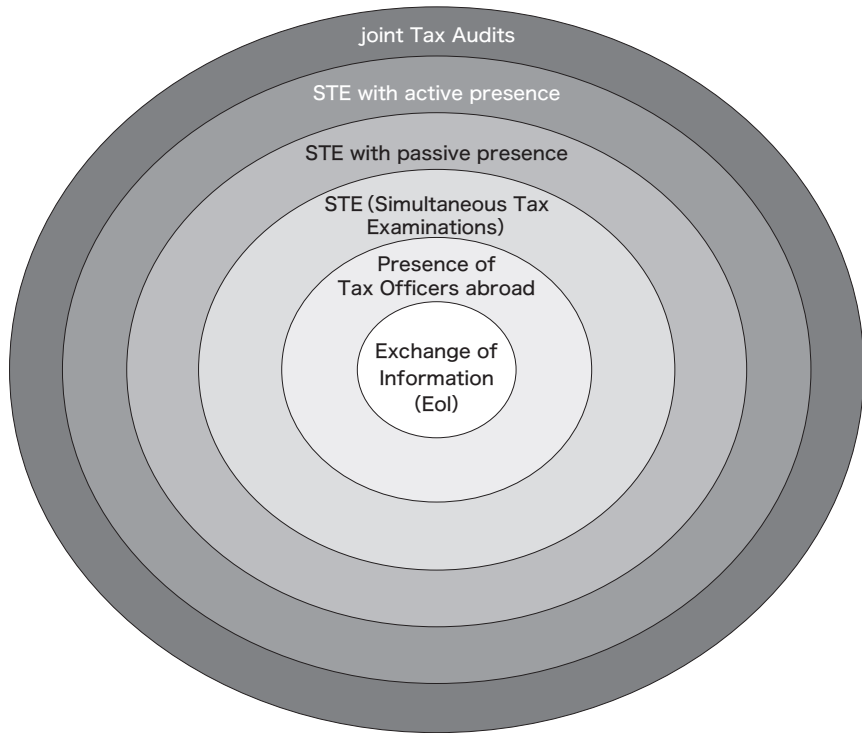
FTAは、既に類似の文書を2010年に公表³⁹⁾しており（以下、「2010年文書」という。）、2019年文書はこの間の進展をまとめたものである。

4.2 国際的な税務協力における合同調査（Joint Audit）の模索

FTAは、2019年文書の第1章において、国際的な税務協力における合同調査について言及し

た上で、図表 4 を掲げている。

図表 4：国際的な税務協力の段階



(出典：2019 年文書 19 頁)

図表 4 によると、情報交換は国際的な税務協力の中のもっとも中心をなすべき分野である一方、調査官の海外派遣、(3段階に区分される)同時調査(STE：Simultaneous Tax Examination)、そして合同調査(Joint Tax Audits)と段階的に拡大するとしている。

もっとも、これらの厳密な区分(または、同時調査と合同調査の定義)はあいまいではある⁴⁰⁾。しかし、2010 年文書以降、20 の税務当局から合同調査に該当しそうなものを含めて 500 件の同時調査案件が報告されたとしている。また、同時調査又は合同調査のプロセスに納税者が参加する場合があります、本稿でいう「納税者から協力が得られない場合」に限定されていない。むしろ、納税者の示唆によって合同調査を行う場合もある⁴¹⁾とされており、本稿の問題意識とは異なる場合がある。

一方、合同調査のガイダンスの策定に当たり、合同調査の提案は積極的にすべきであるが、関係する税務当局間の相互信頼と互恵が重要であること、税務当局内部における合同調査への理解、相手国の文化・慣習の理解などが必要であるとしている⁴²⁾。

4.3 わが国における合同調査の経験と実施の可能性

ここまで述べた合同調査を含む国際的な税務協力であるが、わが国においてどの程度行われているのか、国税庁が公表していないことから情報が無い。しかし、執行管轄権を理由として、非協力的な納税者に対して手続法上の有効な選択肢が少ないのであれば、例えば、上述した2.3のような場合、**図表4**を参考とした措置を講じることが考えられる。そして、第一段階としての情報交換は、オランダおよびシンガポールについては順調に行われていた。

次に、国税庁から長期に調査官を海外長期出張させることについては、以前より行われている⁴³⁾。そして、**図表4**によれば、同時調査、さらに合同調査に移行することになるが、国税庁の資料や先行研究にこれらに関する具体的な記述は見当たらなかった。

なお、2.3の事案について、これら同時調査や合同調査を行う余地があったのか、具体的にはシンガポール当局から見てシンガポール居住者が調査対象となり得たのか否かについて、判決文からは不明であるものの、考慮する余地があると考ええる。同様のことは、1.4および1.6の事案についても言えるのではないか。

つまり、OECD税務長官会議（FTA）の成果物としての同時調査又は合同調査という国際的な税務協力という租税手続法の枠内において、非協力的な納税者への対応ができないか、税務当局において十分な検討が望まれる。

また、シンガポールに関して言えば、同国は税率が低いこと、キャピタルゲインに課税しないこと、原則として国内源泉所得のみに課税すること、そして、同国の永住権保持を理由として日本に住所がないと主張する者⁴⁴⁾が一定数いると想定されること、という問題がある。このようなことから、国税庁はシンガポール当局との間で、特に日本人富裕層で同国で永住権を有しているが、シンガポールへの申告義務を履行していないと想定される者、つまり、日本だけでなく、シンガポールとの間で互惠関係にありそうな者を対象とした同時調査又は合同調査の可能性を探ることが重要ではないかと考える。

おわりに

本稿は、税制調査会議事録から、質問検査権の行使に対して非協力的な納税者がいることにより協力的な納税者との間で公平性が確保されていないという指摘を受けて、租税手続法の観点からいくつかの方法を検討した。具体的には、2つの裁判例に基づいて、国際的な情報交換が有効性を有することを確認した。次に、OECD税務長官会議（FTA）の資料に基づいて情報交換が国際的な税務協力の中では中心的ではあるものの、その先の手段、特に同時調査又は合同調査に関して税制調査会を含む国内の先行研究が見当たらなかったことを踏まえて、それらの実現可能性にも言及した。

税務調査に非協力的な納税者を野放しにしておくことは、協力的な納税者との公平性を担保で

きず、コンプライアンスの保持の観点から好ましくない。推計課税などの租税実体法による対応が必要である一方、租税手続法の観点からのさらなる検討も必要と考えた。国税庁がどの程度諸外国との間で同時調査又は合同調査が行われているのかは不明だが、外国との互惠関係を踏まえた国際協力を進めることが進むことは、グローバル化が進展することを考えれば極めて有効である。今後、税務当局間において、個別の税務調査の分野における国際的な租税協力が進展することを強く期待したい。

注

- 1) 国際課税における執行管轄権については、増井良啓「国際課税における手続の整備と改革」日税研論集 71 号（2017 年）、1-33 頁を参照されたい。
- 2) 令和元年答申は、以下のウェブサイトで閲覧することができる。https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kai1_2.pdf（2024 年 12 月 21 日閲覧）。
- 3) 財務省『令和 2 年度 税制改正の解説』789 頁。https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11719722/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2020/explanation/pdf/p780-819.pdf（2024 年 12 月 21 日閲覧）。なお、同頁において、令和元年答申では、「国外において行われた取引等に係る情報については、執行管轄権の制約上、税務当局が直接現地に赴いて事実関係を確認することが困難であることから、納税者に一定の説明責任を求めるなど、適正な情報開示を促すための仕組み等について検討する必要」があり、「違法・不当な行為を抑止し、その的確な是正を図る観点から、加算税や延滞税、更正の期間制限といった基本的な枠組みについても、総合的に検討を行っていく必要がある」と改正の理由が説明されている。
- 4) 令和 5 年答申は、次のウェブサイトで閲覧することができる。https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/5zen27kai_toshin.pdf（2024 年 12 月 21 日閲覧）。
- 5) 租税条約に基づく情報交換の概要、特に CRS の効果について、最近の動向を踏まえたところで、筆者は「国際的な税務情報交換の仕組み」税研 40 巻 3 号、53-61 頁を執筆した。
- 6) 前掲注 4・259 頁。
- 7) 2024 年 11 月 13 日開催第 1 回経済社会のデジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家会合に提出された国税庁資料は、以下のウェブサイトで閲覧することができる。<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/6digital-noukan1kai3.pdf>（2024 年 12 月 21 日閲覧）。
- 8) CRS は非居住者が有する金融情報を当該居住地国に自動的に提供する多国間の仕組みであるが、この導入の経緯と仕組みについては、以下の財務省の『平成 27 年度 税制改正の解説』624 頁以下に詳細な説明がある。https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0615_0794.pdf（2024 年 12 月 21 日閲覧）。
- 9) 税制調査会令和元年 8 月「納税環境整備に関する専門家会合（令和元年 8 月 21 日議事録）」5 頁。<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/1noukan4kaigiji.pdf>（2024 年 12 月 19 日閲覧）。
- 10) 令和元年答申、1 頁。
- 11) 令和元年答申、22-23 頁。
- 12) 国税庁『令和 6 年 1 月 令和 4 年分の国外財産調書の提出状況について』3 頁の「国外財産調書制度について」<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0023012-286.pdf>（2024 年 12 月 22 日閲覧）。
- 13) 同上。

- 14) 税制調査会令和4年10月「納税環境整備に関する専門家会合（第9回）（令和4年10月28日議事録）」16-20 頁。<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/4noukan9kaigiji.pdf>（2024 年 12 月 19 日閲覧）。
- 15) 前掲注 7 を参照。
- 16) 佐藤英明教授は、令和 4 年 10 月 28 日の納税環境整備に関する専門家会合において、「やや長いタイムスパンにはなりますが、このタイプのものは実体法側で精度の低い制裁的推計課税を打って納税者の側に争わせるというパターンを考える必要がある。つまり、推計課税は実額課税へ近づくものだという考え方をそろそろやめる制度が必要であろうと考えております。」と述べている（前掲注 14・21 頁。）。また、舘圭吾教授は、「調査に応答する義務があるにもかかわらず、それに応じない納税者は、納税義務以前の問題としての申告義務及びそれに関連する調査受忍義務を果たしていないと言えます。これらの者に対しては、課税処分自体ができないなど、対応が難しいわけですが、何とかして課税処分を行い、それに加算税を賦課するという方向で差し当たり考えるべきなのではないかと思います。」と述べている（前掲注 14・23 頁）。このほか、西田昭夫「推計課税に関する一考察 ― 国外資産を把握する制度の進展と課税の在り方 ―」税務大学校論叢 108 号（2023）は、国外取引等の把握が納税者の非協力によるものであれば、推計課税の検討を行うべきとする。
- 17) 佐藤英明教授は、令和 4 年 10 月 28 日の納税環境整備に関する専門家会合において、「加算税の枠組みでは現状では対応ができないパターンとなります。したがって、新しい租税制裁を考案する必要がある、やや中期的な話になりそうです。」と述べている（前掲注 14・21 頁。）。
- 18) 平成 26 年（行ウ）114 号所得税納税告知処分取消請求事件（裁判所ウェブサイト）。なお、本事件は東京高判平成 28 年 12 月 1 日（税務訴訟資料 第 266 号-164（順号 12942）で請求棄却され確定した。
- 19) 東京地裁平成 25 年（行ウ）第 618 号租税協定に基づく情報交換要請取消等請求事件、租税条約に基づく情報交換要請取消等請求事件（裁判所ウェブサイト）。なお、本事件は東京高判平成 29 年 10 月 26 日（裁判所ウェブサイト）で請求棄却、その後、最高裁は平成 30 年 7 月 6 日（税務訴訟資料 第 268 号-59（順号 13164））上告棄却及び上告受理申立書不受理決定とした。
- 20) 中里実「ヨーロッパにおける租税情報の国際的な交換」中里実『国際課税の研究』（有斐閣 2024 年）565-593 頁。なお、同論文の初出は、トラスト 60 研究叢書『国際商取引に伴う法的諸問題（6）』101-133 頁（1997 年）とのことである。筆者も、前掲注 5・55 頁で小松芳明教授の書籍に基づいて、1980 年代においてフランス、オランダおよびスイスが情報交換の実施に消極的であった旨記載した。
- 21) 国際租税法の黎明期に関する議論については、舘圭吾『所得課税の国際的側面』（有斐閣 2016 年）に詳細な記述がある。
- 22) この辺りの経緯等については、藤谷武史「課税目的の情報交換制度のグローバル化と国内裁判所の役割」社会科学研究 69 巻 1 号、45-47 頁を参照されたい。
- 23) 前掲注 22・44 頁。このほか、前掲注 5・56 頁を参照。
- 24) この報告書は、以下のウェブサイトで見ることができる。https://www.oecd.org/en/publications/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-the-netherlands-2011_9789264126732-en.html（2024 年 12 月 24 日閲覧）。
- 25) この報告書は、以下のウェブサイトで見ることができる。https://www.oecd.org/en/publications/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-netherlands-2013_9789264205840-en.html（2024 年 12 月 24 日閲覧）。
- 26) https://www.oecd.org/en/publications/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-the-netherlands-2019-second-round_fdce8e7f-en.html（2024 年 12 月 24 日閲覧）。

- 27) この報告書は、以下のウェブサイトで閲覧することができる。https://www.oecd.org/en/publications/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-singapore-2011_9789264114647-en.html (2024 年 12 月 24 日閲覧)。
- 28) この報告書は、以下のウェブサイトで閲覧することができる。https://www.oecd.org/en/publications/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-singapore-2013_9789264192140-en.html (2024 年 12 月 24 日閲覧)。
- 29) この報告書は、以下のウェブサイトで閲覧することができる。https://www.oecd.org/en/publications/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-singapore-2018-second-round_9789264306165-en.html (2024 年 12 月 24 日閲覧)。
- 30) 前掲注 27・9 頁。
- 31) 前掲注 27・66 頁。
- 32) 前掲注 27・80 頁。
- 33) オランダの結果は前掲注 26・11 頁、シンガポールの結果は前掲注 29・11 頁より引用した。
- 34) 本稿とは特に関係はないが、日本経済新聞 2024 年 12 月 1 日付「富裕層が知る税の『穴』」と題する記事の中には、リヒテンシュタインとの情報交換により、パハマ法人に一定の資産と収入があったことが確認されたとの記述がある。
- 35) 前掲注 15・60-61 頁を参照されたい。
- 36) この資料の中で、Zucman 教授は超富裕層に対して、(収入金額や所得金額ではなく) 保有する資産総額の 2 パーセントの課税を提唱している。なお、この資料は、以下のウェブサイトで閲覧することができる。<https://taxprof.typepad.com/files/zucman-june-25.pdf> (2024 年 12 月 15 日閲覧)。
- 37) 税制調査会令和 6 年 11 月「第 1 回 経済社会のデジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家合議事録」18 頁。<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/6digital-noukan1kaigiji.pdf> (2024 年 12 月 28 日閲覧)。
- 38) OECD、Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty (2019.3.29)” は、次のウェブサイトで閲覧することができる。https://www.oecd.org/en/publications/joint-audit-2019-enhancing-tax-co-operation-and-improving-tax-certainty_17bfa30d-en.html (2024 年 12 月 25 日閲覧)。
- 39) 2010 年に公表された文書は、以下のウェブサイトで閲覧することができる。<https://web.archive.oecd.org/2016-05-11/103679-45988932.pdf> (2024 年 12 月 24 日閲覧)。なお、増井教授は、2010 年文書の合同調査について、「納税者の国際取引に係る争点や取引につき複数国の税務当局が単一の税務調査チームを結成して合同調査 (joint audit) を行う場合の法的枠組み、各国の経験、調査の組み立てを示した。」と整理している。増井良啓「納税協力と納税非協力ー税務長官会議の報告書を中心として」財務省財務総合政策研究所『フィナンシャル・レビュー』通巻第 156 号、2024 年 6 月。https://www.mof.go.jp/pri/publication/financial_review/fr_list8/r156/r156_7.pdf (2024 年 12 月 23 日閲覧)。
- 40) OECD・前掲注 38、22 頁。
- 41) OECD・前掲注 38、55 頁。
- 42) OECD・前掲注 38、56-57 頁。
- 43) 例えば、2005 年より発刊している「税大ジャーナル」1 号 164-182 頁に、「シンガポールの税務行政」と題して「在シンガポール」として職員名で記載されている。<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/01/pdf/10.pdf> (2024 年 12 月 25 日 閲覧)。この他、衆議院議員の玉木雄一郎氏が解説し、2002 年に発刊された小説『マネーロンダリング』(橘玲著) 99 頁には、「そもそも

香港は、日本の国税庁の最重点警戒地域であり、調査官が常駐しているという噂もある。」と記載されている。

- 44) 裁判例として、日本人がシンガポールに住所があると主張した事案として、東京地判令和4年5月12日、東京地判令和5年4月12日などがある。

(もちづき ふみお・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科特任教授)