

令和 6 年 6 月 12 日現在

機関番号：32682

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2018～2023

課題番号：18K01239

研究課題名（和文）租税回避対抗策の国際的な進展と納税者の権利保護に関する研究

研究課題名（英文）Research on the international progress of anti-tax-avoidance measures and the protection of taxpayers' rights

研究代表者

大野 雅人（OHNO, MASATO）

明治大学・グローバル・ビジネス研究科・専任教授

研究者番号：10619688

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 1,300,000円

研究成果の概要（和文）：2015年にOECD/G20によるBEPS（Base Erosion and Profit Shifting）対抗プロジェクトの最終報告書が公表されて以降、国際課税の様々な分野において多国籍企業グループの租税回避行為への対抗策と各国税務当局間の情報交換が進められてきた。本研究は、そのうち（1）各国税務当局間の情報交換の進展が納税者のプライバシー権等の侵害の侵害となっていないかどうか、（2）移転価格税制の執行強化が納税者の反論の機会（納税者が手続に従っていること、納税者の経済活動が商業上の正当事由に基づくものであることなどの主張）の不当な制限となっていないかどうか、という観点から考察を行った。

研究成果の学術的意義や社会的意義

我が国の情報交換制度は比較法的にみても（特に一般データ保護規則（GDPR）を有するEUと比較しても）遜色ないものと評価でき、今後も積極的な情報交換の法制化（例えば、タックスプランニングに係る情報交換、プラットフォーム利用者に係る情報交換）の実施のための法制化を進めるべきである。他方で、移転価格税制の執行については、手続上の納税者の保護が必ずしも十分でない部分があり（例えば、調査手続上の瑕疵は課税の違法性につながらないとされていること、推定課税では事実上納税者の反論が不可能であることなど）、今後の立法において手当していく必要がある。このような方向性を示せたことが、本研究の意義である。

研究成果の概要（英文）：Since the publication of 15 Final Reports of OECD/G20's anti-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Projects in 2015, that aims to counter aggressive tax planning by Multinational Enterprises (MNEs), tax authorities of various countries expedited legislation against aggressive tax planning of MNEs and also accelerated establishing frameworks of information-exchange between tax authorities. This study focuses on (1) whether present information-exchange frameworks infringe taxpayers' rights (e.g. protection of privacy or not giving unproportional administrative burden) and (2) whether implementation of transfer pricing rules by tax authorities infringe taxpayers' rights (e.g. protection under the due process of law, or protection under the principle of commercial justification or economic reasonableness).

研究分野：国際租税法

キーワード：国際課税 納税者の権利保護 税務当局間の情報交換 移転価格税制 EUのDAC

## 1. 研究開始当初の背景

本研究のきっかけは、OECD/G20のBEPS (Base Erosion and Profit Shifting, 税源浸食と利益移転) 対抗プロジェクト (以下「BEPSプロジェクト」という。) である。2012年に立ち上げられた同プロジェクトは、これまでのOECDでの租税関係会議の常識を覆すような迅速さで議論が進められ、15の課題 (Action Plan) について2014年秋には第一次報告書が公表され、2015年秋には最終報告書が公表された。これらの報告書により、国境を越えた取引を通じて租税負担の軽減を試みようとする多国籍企業グループ (MNEs: Multinational Enterprises) に対する先進各国の税務当局の包囲網は、確実に狭まったといえる。

他方で、BEPSプロジェクトは、OECD加盟各国の税務当局による、多国籍企業グループの租税回避をターゲットとしたプロジェクトであるため、議論の方向性は、多国籍企業グループにとって不利になるものが多かった。これに対して多国籍企業グループ及び実務家 (多国籍企業グループを代理する大手弁護士事務所、大手会計事務所等) が反発し、OECD加盟各国の税務当局による課税強化によって多国籍企業グループが国際的三重課税を被ることのないようOECDに強く求め、15番目の課題である多国間条約 (MLI: Multilateral Instruments) では、国際的三重課税の排除のための仲裁 (arbitration) の規定が大きなウェイトを占めることとなった (MLIの全29か条の条文のうち、仲裁関係規定が9か条を占める。)

しかし、一部富裕層とその代理人等 (及び一部の国) は、BEPSプロジェクト及びBEPSプロジェクトの議論と同時並行で進められていた税務当局間の情報交換を推進する議論に反発していた。BEPSプロジェクトの最終報告書が公表される直前の2015年8月にスイスのバーゼルで開催されたIFA (International Fiscal Association、租税についての国際的な学術団体) の年次総会 (Annual Congress) は、そのような問題意識から第二主要議題 (Subject 2) に「納税者の権利保護」を取り上げ、租税回避を封じようとする潮流の中で納税者の権利保護をどのように行うべきか (税務当局間の納税者情報の情報交換のあり方を含む。) について議論を行った。研究代表者はそのパネルにパネリストとして参加した。(注1)。

以上のような経緯から、本研究では、税務当局間の情報交換の場面における納税者の権利保護の問題を取り上げるとともに (下記4 (1) 参照)、研究代表者がかつて課税当局側で執行を担当していた移転価格税制について、調査手続等の場面における納税者の権利保護の問題 (下記4 (2) 参照) を取り上げることとした。

## 2. 研究の目的

国際課税の分野において、納税者の権利保護の確保が議論されなければならない分野は多くあるが、そのうち次の2項目について分析・検討することが本研究の目的である。

- (1) 各国税務当局間で実施されている (そして我が国も実施している) 納税者情報等の情報交換は、その手続において納税者の権利の侵害となっているか (又はなり得るか)。侵害となっているとすれば (又はなり得るとすれば)、どのような権利の侵害となり、また、その侵害を防止しようとするならば、どのような措置が必要か。
- (2) 我が国の移転価格税制に独特の制度である「推定課税」制度は、納税者にとっては事実上反証不能であり、このために納税者に著しい不利益をもたらすことにならないか。また、我が国の移転価格税制で採用されている利益分割法 (PS法) 及び取引単位営業利益法 (TNMM) は、OECD移転価格ガイドラインで認められている制度ではあるが、納税者に予見不可能な多額の課税処分をもたらすという不利益を与えていないか。

## 3. 研究の方法

内外の先行研究文献を収集するとともに、IFAの年次総会、IFAアジア太平洋地域 (IFA/APAC) の研究会合、他の研究者が主催する国際研究会合等において、本課題について問題意識を共有する外国人研究者と意見交換を行った。

(※) 当初予定していた、納税者の権利保護に関する国際シンポジウム (南アフリカ・ケープタウン等) への出席は、新型コロナウイルス感染拡大等の影響から叶わなかった。

## 4. 研究成果

(1) 各国税務当局間の情報交換における納税者の権利保護  
この問題については、次の三つの視座からの分析を行った。

① 銀行秘密の問題

銀行秘密の問題は、技術的な問題である以前に、国家間の極めて政治的な問題である。伝統的に銀行秘密を重視するスイス、オーストリア、リヒテンシュタイン等（特にスイスには、第二次世界大戦中にナチス・ドイツからユダヤ人の金融機関口座を没収から守ったという自負がある。）と、自国の国民が脱税によって得た資産これらの国の金融機関口座隠していると疑う（その疑いについても事実裏打ちされた十分な理由がある。）米国、ドイツ等の対立である。

2008年に起こった、スイスのUBS銀行やリヒテンシュタインのLGT銀行を舞台とする脱税事件を契機として、米国、ドイツ、米国、OECD等からの強い圧力を受け、スイス、オーストリア、リヒテンシュタイン等は銀行秘密法を撤廃した。これにより、金融機関口座情報に係る各国税務当局間の情報交換は一気に加速することとなった（注2）。

② 情報交換の対象となる個人の権利

税務当局間の情報交換が実施されるに当たり、次のような議論が生じることとなった。

(ア) 情報交換の対象となる個人について、(i) 自らが情報交換の対象となっていることについての通知を受ける権利があるかどうか。(ii) その情報交換の差止めを求める権利があるかどうかなど。

(イ) 情報交換の被要請国について、(i) 情報交換の要請国の要請が正当かどうかをどのように判断すればよいか。(ii) 被要請国の裁判所は要請に応じるべきかどうかにつきどこまで審理できるのかなど。

研究者・実務家には、「情報交換の対象となる個人については、個別にその旨を連絡すべき」、「当該個人には、不服申立ての権利、差止訴訟の権利、各国の相互協議部局間で行われる会議に出席する権利等を認めるべき」等との主張もある。他方、我が国では、そのような連絡や不服申立てに係る権利等は認められていない。しかしながら、我が国における取扱いは、他のOECD加盟国における取扱いと比しても遜色のあるものではなく（ただし、OECD加盟国間でも取扱いについての若干の差異はあるが）、我が国における現在の取扱いを変更すべき理由はないものとする（注3）。

③ 金融口座情報以外の情報交換についての必要性

現在、OECD加盟国の税務当局間（及び他の多数の国の税務当局間）では、OECDのCRS（Common Reporting Standards, 共通報告基準）により、納税者の金融機関口座情報についての自動的情報交換が実施されている。また、OECDは、2022年にCARF（Crypto-Asset Reporting Framework）による暗号資産取引情報に係る情報交換の枠組みを提唱し、この枠組みはEUではDAC8（注4）として実施されるとともに、我が国においても令和6年度税制改正において、租税条約等実施特例法の第10条の9から第10条の12までの新設により措置された。

しかしながら、OECDが各国税務当局間での情報交換の対象としようとしているのは、金融機関口座情報や暗号資産取引情報のみではない。タックスプランニングについての情報（注5）、インターネット上のプラットフォームを利用するプラットフォーム出店者（Seller）についての情報（注6）についても、OECDは各国税務当局間での情報交換の枠組みの構築を提案している。そして、これらに関する情報交換については、未だ我が国では法制化されていない。

我が国の居住者・内国法人が他国のインターネット上のプラットフォームを経由して経済活動を行っている場合には、当該他国からの情報がなければ我が国では実態の把握は困難であり、そのためには相互主義の観点から我が国から他国への情報提供が不可欠である。したがって、我が国で未整備の情報交換枠組みについては、早期の整備を積極的に行うべきものとする（注7）。

(2) 移転価格税制における手続法的保障

移転価格税制に関しては、調査手続における納税者の権利保護の観点から、①シークレット・コンパラブルと推定課税の問題、及び②利益分割法（PS法）と取引単位営業利益法（TNMM）の適用に関する問題について研究を行った。

① シークレット・コンパラブルと推定課税の問題

移転価格税制において、課税当局が再販売価格基準法（RP法）又は原価基準法（CP法）を用いて課税処分を行おうとする際には、その多くの場合において、比較対象取引のデータを得るために調査対象法人の同業他社の財務データが必要となる。そして、課税当局が当該同業他社に

対して質問検査権を行使して必要な財務データを入手した場合には、シークレット・コンパラブルの問題（注 8）が生じることとなる。また、同業他社への質問検査権の行使は、納税者が所定の文書を課税当局に提示又は提出しなかったことが要件となり、この要件は課税当局が推定課税（注 9）を行うための要件でもある。

この問題につき、アドビ事件東京地裁判決（東京地裁平成 19 年 12 月 7 日判決・訟月 54 巻 8 号 1652 頁）では、納税者は「文書を課税当局に提示・提出したにもかかわらず同業他社への質問検査権の行使が行われた」として課税処分の違法を主張したが、裁判所は、調査手続における瑕疵は課税処分の違法事由とはならないとして、納税者の請求を棄却した。

同判決は、調査手続における瑕疵は課税処分の違法事由とはならないとする、我が国の伝統的な考え方に基づくものであるが、英米法的な適正手続保障原則（due process of law）の観点からは疑問がある。法令に定める文書を提示・提出することを拒んだ納税者に対して何らかの不利益処分を課すことは正当化されるであろうが、当該文書を提示・提出した納税者に対して、当該文書を提示・提出しなかった納税者に対して課すことを予定されている不利益処分を課すことは違法ではないか、というのが研究代表者の見解である（注 10）。

## ② 残余利益分割法（PS 法）と取引単位営業利益法（TNMM）の適用に関する問題

移転価格税制における残余利益分割法の適用に当たっては、日本ガイシが申告漏れ所得金額約 200 億円、追徴税額約 60 億円という多額の課税を受けたが、東京地裁で課税処分の大部分が取り消され、その結論は東京高裁でも維持された（注 11）。また、取引単位営業利益法の適用に当たっても、IHI（旧石川島播磨重工）が申告漏れ金額約 100 億円、追徴税額約 30 億円という課税処分を受けたが、東京地裁で課税処分は取り消された（東京地裁令和 5 年 12 月 7 日判決）。

意図的に租税回避等を行っているわけではない企業にとって、追徴税額が数十億円という課税処分は衝撃である。他方、課税当局としても、税制がそのような課税を求めているのであれば、課税しないという選択肢はない。上記の日本ガイシ事件をみても、納税者である企業が明らかに誤った申告をしているとか、課税当局が明らかに誤った課税処分を行ったとかいう事案ではなく、判断が極めて微妙な事案であったといえる。

このような、いわば「不意打ち」の課税を避けるためには、課税当局から納税者全般に対する、「どのような場合に移転価格課税が行われるのか」についての、コミュニケーションの更なる徹底が望まれる。また、いったん課税処分が行われた場合には、裁判所は、「課税処分の全部維持か全部取消しか」の、「100 かゼロか」の判断ではなく、原告・被告双方の主張を踏まえての独立企業間価格の算定を行うことが望ましいと考えられる（注 12）。

（注 1）パネルの模様については、大野雅人「納税者の基本的権利の実際上の保護」租税研究 795 号（2016）224 頁参照。

（注 2）この経緯につき文献は多いが、大野雅人「欧州裁判所 Berlioz 事件判決の影響—租税条約に基づく情報交換と納税者の権利保護」租税研究 828 号（2018）284 頁参照。

（注 3）大野雅人「判例研究：二国間租税条約に基づく情報交換要請の取消請求等が認められなかった事例」筑波ロー・ジャーナル 24 号（2018）133 頁。

（注 4）大野雅人「DAC 8—暗号資産取引を対象とする税務当局間の自動的情報交換—」フィナンシャル・レビュー 156 号（2024 年 7 月発刊予定）。

（注 5）大野雅人「DAC 6: EU の義務的開示制度—納税者の権利保護及び EU 一次法との交錯—」租税研究 849 号（2020）204 頁。

（注 6）大野雅人「DAC 7: EU におけるプラットフォーム出店者情報の収集—プラットフォーム運営者の報告義務と税務当局による情報交換—」租税研究 865 号（2021）122 頁、大野雅人「経済のデジタル化と国際課税」租税法研究 51 号（2023）62 頁。

（注 7）大野・前掲注 4 参照。

（注 8）税務職員に守秘義務があることから、調査対象の企業に対して比較対象企業の名称やその財務データの詳細について説明できないことをいう。

（注 9）推定課税に関する問題につき、今村隆＝大野雅人『移転価格税制のメカニズム』（中央経済社、2023）80 頁以下（大野雅人執筆部分）。

（注 10）この問題については、今村＝大野・前掲注 7）57 頁以下、106 頁以下、112 頁以下（いずれも大野雅人執筆部分）で論じている。また、移転価格税制のみならず、租税法の一般論としても、このような考え方への指示は増えてきているように思われる。大野雅人「判例評釈・東京高裁令和 4 年 8 月 25 日判決」TKC 税研情報 33 巻 3 号 49 頁（2024）、また、最高裁令和 6 年 5 月 7 日第三小法廷判決・裁判所ウェブサイトにおける宇賀克也裁判官の少数意見参照。

（注 11）東京高裁令和 4 年 3 月 10 日判決・裁判所ウェブサイト。この事件についての分析・検

討として、大野雅人「移転価格税制における残余利益の分割要素は重要な無形資産に限定されないとされた事例」月刊税務事例 54 卷 9 号 55 頁 (2022)、大野雅人「利益分割法の適用における無形資産の評価－支出費用の器としての無形資産概念－」三田商学研究 65 卷 5 号 45 頁 (2022)、大野雅人「移転価格税制における無形資産の認識と評価－価値はどこで創造されるのか－」国際取引法学会 8 号 229 頁 (2023)。

(注 12) このような判断を行った最初の裁判例として、日本ガイシ事件の第一審である東京地裁令和 2 年 11 月 26 日判決・税資 270 号順号 13486 は画期的なものと評価できる。注 11 に記載の各文献参照。

## 5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計13件（うち査読付論文 1件 / うち国際共著 0件 / うちオープンアクセス 3件）

1. 著者名 大野雅人	4. 巻 156
2. 論文標題 DAC 8 - 暗号資産取引を対象とする税務当局間の自動的情報交換 -	5. 発行年 2024年
3. 雑誌名 フィナンシャル・レビュー	6. 最初と最後の頁 未定
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている (また、その予定である)	国際共著 -
1. 著者名 大野雅人	4. 巻 51
2. 論文標題 経済のデジタル化と国際課税	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 租税法研究	6. 最初と最後の頁 62 - 76
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 大野雅人	4. 巻 8
2. 論文標題 移転価格税制における無形資産の評価 価値はどこで創造されるのか	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 国際取引法学会	6. 最初と最後の頁 229 - 244
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 大野雅人	4. 巻 65 - 5
2. 論文標題 利益分割法の適用における無形資産の評価	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 三田商学研究	6. 最初と最後の頁 45 - 60
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 大野雅人	4. 巻 54 - 9
2. 論文標題 移転価格税制における残余利益の分割要素は重要な無形資産に限定されないとされた事例	5. 発行年 2022年
3. 雑誌名 月刊税務事例	6. 最初と最後の頁 55 - 65
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 大野雅人	4. 巻 865号
2. 論文標題 DAC 7: EUにおけるプラットフォーム出店者情報の収集	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 租税研究	6. 最初と最後の頁 122 - 147
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 大野雅人	4. 巻 849号
2. 論文標題 DAC 6: EUの義務的開示制度 - 納税者の権利保護及びEU一次法との交錯 -	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 租税研究	6. 最初と最後の頁 204 - 239
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 大野雅人	4. 巻 828号
2. 論文標題 欧州裁判所Berlioz事件判決の影響 - 租税条約に基づく情報交換と納税者の権利保護 -	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 租税研究	6. 最初と最後の頁 284-309
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 大野雅人	4. 巻 24号
2. 論文標題 判例研究：二国間租税条約に基づく情報交換要請の取消請求等が認められなかった事例	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 筑波ロー・ジャーナル	6. 最初と最後の頁 133 - 165
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -

〔学会発表〕 計2件（うち招待講演 0件 / うち国際学会 0件）

1. 発表者名 大野雅人
2. 発表標題 経済のデジタル化と国際課税
3. 学会等名 租税法学会
4. 発表年 2022年

1. 発表者名 大野雅人
2. 発表標題 移転価格税制における無形資産の認識と評価
3. 学会等名 国際取引法学会
4. 発表年 2022年

〔図書〕 計2件

1. 著者名 今村隆、大野雅人	4. 発行年 2023年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 328
3. 書名 移転価格税制のメカニズム	

1. 著者名 Kerrie Sadiq, Richard Krever, Peter Mellor, Masato Ohno, et.al.	4. 発行年 2019年
2. 出版社 Fiscal Publication	5. 総ページ数 344
3. 書名 TAX DESIGN AND ADMINISTRATION IN A POST-BEPS ERA	

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
--	---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------