

租税法への課徴金制度導入の可能性について

肥 後 治 樹

はじめに

- 1 租税回避商品を開発・販売するプロモーターに対する課徴金制度
 - 2 プロモーターに対する情報開示制度
 - 3 租税回避商品の「公表」
 - 4 租税法への課徴金制度導入の可能性
- 終わりに

はじめに

近年、我が国は、急速な少子高齢化などを基因とする貯蓄率の低下、労働力人口の減少、人口の都市集中化、価値観の多様化等に見られる社会構造の変化や、資本移動のグローバル化と云った経済活動のボーダーレス化が急速に進展しており、このような状況を背景に、租税回避の手口がますます巧妙になっている¹⁾。特に、各国における税制の様々な差異等を利用して不当に税負担を逃れようとする国際的租税回避の問題が顕在化しており、こうした問題は、大規模法人のみならず、中規模法人や個人投資家等にも広がって来ている²⁾。

1) 国税庁「国税庁レポート2008」(平成20年 国税庁) 44頁

2) 国税審査会分科会(第3回)議事録(3)(平成15年10月17日)1頁(<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shingi-kenkyu/sinsabunkakai/031017/gijiroku/03.htm> 平成20年5月10日閲覧)

租税回避行為への対応については、税制調査会も「税制の簡素化、納税者の利便や予測可能性の向上を図り、国民が安心感を持って円滑に納税できる環境を整備することや、租税回避や脱税の防止に向けて有効な施策を講じることは、税制に対する国民・納税者の信頼向上につながり、公正な税制を実現していく上で大きな意義を有している。」³⁾と述べ、納税環境の整備とともに、税制に対する国民の信頼を高め、公正な税制を実現して行く上で重要な要素であると指摘している。

租税回避への対応については、色々な議論があるが、一つの考え方として、まず、(i)事後的な対応と(ii)事前的な対応とに分け、さらに、前者については、①個別の租税回避事案に対する更正処分及び②個別の否認規定の導入に区分でき、後者については、①租税回避行為に対する一般的否認規定の導入、②タックス・シェルター等の開示義務と罰則の拡張・強化及び③企業の社会的責任やコーポレート・ガバナンスの強化などによるタックス・コンプライアンスの向上に区分することができる⁴⁾。

上記のうち、(i)事後的対応の①個別の租税回避事案に対する更正処分については、課税当局の人的資源の制約から一定の限界があると考えられること、②個別の租税回避行為に対応する個別の否認規定の導入については、税法の一層の複雑化を招くことが懸念されるとともに、「立法によって否認規定が設けられるまでは、租税回避は黙過されることになる」⁵⁾。

-
- 3) 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的な考え方」(平成20年11月)29～30頁
- 4) 吉村政穂「租税原則としての「公平」と「公正」」(平成19年5月22日 税制調査会企画会合(第11回)・調査分析部会(第6回)合同会議資料)4頁(<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/k11t6kai3.pdf> 平成20年8月6日閲覧)。ただし、この分類は、若干、便宜的なところがあり、事後的な対応に区分される個別の否認規定の導入も事前的な対応となる場合もあろうし、逆に、事前的な対応に区分されるタックス・シェルター等の開示義務と罰則の拡張・強化も制度設計によっては、事後的な対応に区分される場合もあると考えられる。
- 5) 金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について」租税法研究・第6号(昭和53年 有斐閣)26頁

また、(ii)事前的な対応のうち、①一般的否認規定の導入については、一般的否認規定について「否認の要件は一般的・抽象的にならざるを得ないから、解釈上否認を認めた場合と同様に、法的安定性・予測可能性が害されるおそれ大きい」⁶⁾と云うデメリットが指摘され、事実、我が国においても、国税通則法制定に際しての一般的否認規定の導入⁷⁾は、判例、学説その他があまりにも統一を欠いている段階で、抽象的な規定あるいは一般的な否認規定を設けたときに、その限界を巡って却って紛争を起こす懸念がある⁸⁾ことを理由に、時期尚早と云うことで見送られた。現在、租税回避行為が増加傾向にあると考えられること、また、そのような租税回避行為に対して課税当局が必ずしも有効な対抗策を持ち得ていないことから、一般的否認規定の導入の必要性を指摘する声もある⁹⁾が、上記のように、一般的否認規定に対する消極的な意見が有力である現状においては、一般的否認規定導入の条件とされる「全体の判例、学説等が帰一してくるという時期」¹⁰⁾は未だ至っていないと言え、その導入は容易ではないと考えられる。

次に、(ii)事前的な対応のうち、②タックス・シェルター等の開示義務と罰則の拡張・強化については、タックス・シェルター等の租税回避商品を開発・販

6) 金子宏・前掲注5・26頁

7) 税制調査会は、昭和36年7月の「国税通則法の制定に関する答申」において、「税法においては、私法上許された形式を濫用することにより租税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるように努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不充分であると認められるので、上記の実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則法に設けるものとする。」(税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」(昭和36年7月)4頁)としていた。

8) 第44回議会衆議院大蔵委員会(昭和37年3月20日開催)における村山政府委員答弁(第44回議会衆議院大蔵委員会議録第24号15頁)参照。

9) 品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為否認」税理第49巻第15号(平成18年 ぎょうせい)7～16頁参照。

10) 前掲注8

売するプロモーター等に対してペナルティを設けることにより、租税回避行為に対抗しようとするものであり、カナダにおいて導入されている第三者民事罰制度¹¹⁾や我が国の私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（昭和22年法律第54号）（以下「独占禁止法」という。）における課徴金制度などを範にした、租税回避商品を開発・販売したプロモーターに対して課徴金を課すること¹²⁾や、当該プロモーターに対して租税回避商品の情報開示を行わせること¹³⁾などが提案されている。

さらに、(ii)事前的な対応のうち、③企業の社会的責任やコーポレート・ガバナンスの強化などによるタックス・コンプライアンスの向上は、企業の内部統制の強化を通じて、申告納税の適正化を図る、と云うアプローチ¹⁴⁾であると考えられる。

このように、租税回避行為については、いろいろな対抗策が考えられるが、これらのうち、本稿においては、(ii)事前的な対応の②タックス・シェルター等の開示義務と罰則の拡張・強化について、租税法への課徴金制度の導入の可能性を中心に検討して行きたい。

なお、タックス・シェルター等の開示義務と罰則の拡張・強化については、具体的には、①租税回避商品を開発・販売するプロモーターに対する課徴金制度の導入、②租税回避商品に係る開示制度（報告制度）の導入等の提案がなされている。

11) 松田直樹「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―」税務大学校論叢第52号（平成18年 税務大学校）79～103頁参照。

12) 松浦剛「コンプライアンス基盤整備のための租税回避行為等のペナルティ体系の考え方」税務大学校論叢第51号（平成18年 税務大学校）51～60頁

13) 中村弘「租税回避の不当な回避行為に対抗するサンクション体系」税務大学校論叢第56号（平成19年 税務大学校）278～281頁

14) 谷口和繁「コーポレート・ガバナンスと税務リスク」租税研究第694号（平成19年 日本租税研究協会）110～133頁参照

1 租税回避商品を開発・販売するプロモーターに対する課徴金制度

租税回避商品を開発・販売するプロモーターに対する課徴金制度の導入等の提案がなされる背景には、プロモーターが開発・販売した租税回避商品を購入等した納税者が、当該租税回避商品を用いて税負担を軽減する税務申告を行った場合、更正処分等により当該税務申告が否認されれば、当該納税者に対しては、過少申告加算税の賦課と云う行政制裁を課し得るのに対し、当該プロモーターに対しては、当該納税者からの民事上の損害賠償請求が行われる可能性があることを別とすれば、租税法上の行政制裁を課し得ず、そのことが結果的に、租税回避商品の蔓延を助長する一因となっている、と云う認識がある¹⁵⁾。

これは「我が国の租税過料法では、従たる違反者は課徴されず、教唆の違反者も同様で」¹⁶⁾、例えば、重加算税の賦課においては、その要件となる隠ぺい又は仮装の行為の主体については、納税者本人に限定すべきではないとする考え方には異論はないと解され、代理人関係を有する親子・兄弟・内縁者等、法人の役員たる取締役等のほか、納税者に代わって隠ぺい等により過少申告を行ういわゆる脱税請負人のように団体役員等の第三者も隠ぺい・仮装行為の主体となるように、納税者本人以外の者による隠ぺい・仮装行為による過少申告等であっても重加算税を賦課し得るが¹⁷⁾、その場合でも、重加算税は、納付すべき税額に加重されるに過ぎず、納税者本人にしか課し得ないことになるからである。

租税回避商品を開発・販売するプロモーターに対する課徴金制度については、独占禁止法における課徴金制度に倣い、当該課徴金の法的性格を、租税秩序違反を防止する行政上の措置と解して¹⁸⁾、例えば、①租税回避商品の販売

15) 松浦剛・前掲注12・38頁、中村弘・前掲注13・271頁。このプロモーターに対する行政制裁の欠如を、松浦は「制裁の隙間」と呼び、中村は「サンクションの空白地帯」と呼んでいる。

16) 木村弘之亮『租税過料法』（平成3年 弘文堂）272頁。

17) 品川芳宣『附帯税の事例研究 第三版』（平成14年 財経詳報社）300～319頁。

や仲介・斡旋行為など「制裁の隙間」となる行為のうち、その不当利得の額が算定可能なものを「対象行為」とし、②コンサルタント報酬や仲介手数料などの名目の如何を問わず、国内における租税回避商品の（実質的な）販売額の合計額を「対象金額」とし、③原則としてプロモーターが国内で租税回避商品を販売した期間を課徴金の「賦課期間」とし、④租税回避商品の販売額に算定率を乗じた一定額をもってプロモーターの不当利得と擬制して課徴金の額を「算定」してプロモーターに対して課徴金納付命令をなすと云った制度設計が考えられる¹⁹⁾。

この場合、プロモーターに対する課徴金納付命令の根拠については、①当該租税回避商品を用いた税務申告の適否に求める考え方と②当該課税回避商品自体に求める考え方とがあり得よう²⁰⁾。

（1）納税者の租税回避行為の否認に基づく課徴金納付命令

イ 納税者の租税回避行為の否認に基づく課徴金納付命令の根拠

まず、租税回避商品を開発・販売したプロモーターに対する課徴金納付命令の根拠について、当該租税回避商品を用いた税務申告の適否に求める場合、第一に、租税回避商品と当該租税回避商品を用いた税務申告の適否の関連をどう考えるか、つまり、当該租税回避商品が課徴金の対象となる行為であるかどうかは、当該租税回避商品自体からは判断されず、当該租税回避商品を用いた税務申告が適正なものであったかどうかによって判断されることとなるから、当該租税回避商品を用いた税務申告の適否をもって当該租税回避商品を開発・販売したプロモーターに課徴金を課せるかが論点となろう。

18) 松浦剛・前掲注12・55頁。

19) 松浦剛・前掲注12・56～58頁。松浦は、「課徴金は財政法3条で「国が国権に基づいて収納する租税以外の金員」と定義されており、租税の一形態である加算税とは異なることから、その根拠規定を加算税に準じて国税通則法に接木するように規定するのは適当ではなく、新たな法律による立法化が必要になる」とし、国税通則法とは別の法体系の構築を必要としている。

ところで、刑法は、第60条から第65条にかけて「共犯」について規定しており、「共犯」とは、「単独犯に対するものであり、もっとも広い意味では、2人以上の者が共同して犯罪を実現する場合」を言い、この意味の共犯は、任意的共犯と必要的共犯とに大別され、任意的共犯について、刑法は、共同正犯、教唆犯、従犯（幫助犯）の3つの形態に区分し、そのうち教唆犯と従犯（幫助犯）とを狭義の共犯又は加担犯といい、これと共同正犯とを併せて広義の共犯と呼んでいる²¹⁾。

従犯（幫助犯）とは、「正犯ヲ幫助シタル者」（刑法第62条第1項）をいい、従犯者が、正犯者の実行行為を幫助する意思で幫助行為を行ったことが必要である。幫助行為は、実行行為以外の行為であって、正犯者の実行行為を容易にするようなものでなければならず、例えば、殺人犯人に凶器として短刀を貸与するような有形的方法によっても、また、窃盗犯人に被害者の家の間取りを教えるような無形的方法によっても行われる²²⁾。

幫助犯が処罰されるのは、正犯者に物理的・心理的に働きかけて犯罪を実行せしめ、法益侵害を生ぜしめるからであり²³⁾、幫助の実質が正犯行為乃至正

20) 独占禁止法第7条の2及び第8条の3に規定される課徴金制度は、その対象行為は、「まず、不当な取引制限、支配型私的独占、8条1項1号・2号違反行為であって、対価要件を満たすもの」であり、これに加え、「行為者が対象商品役務について売上額（購入額）をもつような行為である必要がある」とされる（白石忠志・後掲注35・444頁）。「不当な取引制限」とは、「事業者が、契約、協定その他何らの名義をもつてするかを問わず、他の事業者と共同して対価を決定し、維持し、若しくは引き上げ、又は数量、技術、製品、設備若しくは取引の相手方を制限する等相互にその事業活動を拘束し、又は遂行することにより、公共の利益に反して、一定の取引分野における競争を実質的に制限すること」をいい（独占禁止法第2条第6項）、また、「私的独占」とは、「事業者が、単独に、又は他の事業者と結合し、若しくは通謀し、その他いかなる方法をもつてするかを問わず、他の事業者の事業活動を排除し、又は支配することにより、公共の利益に反して、一定の取引分野における競争を実質的に制限すること」をいう（独占禁止法第2条第5項）が、いずれにしても、独占禁止法の課徴金の対象となるかどうかは、当該行為（商品役務）自体により判断されることになると考えられる。

21) 福田平＝大塚仁『刑法総論Ⅰ－現代社会と犯罪』（昭和54年 有斐閣）337頁

22) 福田平＝大塚仁・前掲注21・345頁

犯不法の容易化・促進にあるのであれば、幫助者乃至幫助行為の存在や促進効果を被幫助者が認識していなくとも、幫助が成立すると考えられ、刑法第62条の規定文言からも、幫助者と被幫助者との間の意思の連絡を要求していないと解されるので、幫助者と被幫助者との間に意思の連絡がなく、幫助者からの一方的な援助・促進行為を片面的幫助として認めるのが、多数説・判例であるとされる²⁴⁾。

租税（刑罰）法と刑法との関係については、戦前は、租税犯について、刑法総則の主要な規定がほとんどすべて適用を除外されていたが、戦後になると、刑法総則の適用除外の範囲も、徐々に縮減され、現在では、租税犯には刑法総則の規定が一般的に適用されている²⁵⁾。したがって、例えば、取引先の依頼を受けて、当該取引先がその所得の一部を秘匿してその法人税を遁脱すると云う事情を知りながら、その手段たる架空の外注費の計上に関し、自身の名義を使用することを承諾していた者について、刑法第62条第1項が適用された事例²⁶⁾や別の法人が不正の行為により当該法人の正規の法人税額を免れるに際し、その事情を知りながら、内容虚偽の不動産売買契約書を作成するなどして、当該法人の犯行を幫助した者について、刑法第60条及び第62条第1項が適用された事例²⁷⁾がある²⁸⁾。

納税者とプロモーターの関係について、プロモーターによる租税回避商品の

23) 前田雅英『刑法総論講義 第4版』（平成18年 東京大学出版会）414頁

24) 伊東研祐『新法学ライブラリー15 刑法総論』（平成20年 新世社）333頁

25) 金子宏『法律学講座双書 租税法〔第13版〕』（平成20年 弘文堂）785～786頁

26) 高知地裁・平成8年4月26日判決（平成8年(わ)第71号）・税務訴訟資料第218号1631頁

27) 福岡地裁・平成4年10月30日判決（平成4年(わ)第513号）・税務訴訟資料第191号1348頁

28) ただし、「わが国では共同正犯が圧倒的に重要であり」（前田雅英・前掲注23・401頁）、租税訴訟においても、納税義務者から依頼を受け、脱税を請け負い、多額の経費を架空計上して脱税を敢行した者について、依頼者（納税義務者）に積極的に脱税を働きかけたもので、本件各犯行の刑法第60条が適用された事例（名古屋地裁・平成10年12月4日判決（平成9年 第966号(ほか)）・判例タイムズ第1011号290頁）など、いわゆる脱税請負人について、共同正犯として刑事罰が課されるケースも多い。

提供が納税者による税負担の軽減と云う実行行為を容易にするものである、ととらえると、刑法における正犯者と幫助者の関係に類似すると言え、納税者に物理的・心理的に働きかけて租税回避を実行せしめ、法益侵害を生ぜしめるものであるとして、租税回避商品を開発・販売したプロモーターに対し、課徴金と云う行政制裁を加えることは、刑法における幫助犯の処罰の理論に敷衍して、可能であると考えられる。ただし、国税通則法に規定される過少申告加算税等の賦課は、少なくとも刑事罰には該当しない²⁹⁾ ので、刑法総則の規定を直接に適用することはできないことは言うまでもない。

ロ 課徴金納付命令をなし得る租税回避行為

次に、租税回避商品を用いた納税者の租税回避行為を否認したことに基づいて、当該租税回避商品を開発・販売したプロモーターに課徴金納付命令をなすとした場合において、具体的には、どのような場合において租税回避商品を開発・販売したプロモーターに課徴金納付命令をなし得るかを検討する必要がある。

まず、仮に、刑法における幫助犯の処罰の理論を敷衍して、租税回避商品を開発・販売したプロモーターに対して課徴金納付命令をなすとしても、幫助行為は正犯の内容としての実行行為とは明らかに性格を異にし、少なくとも正犯の実行行為がなければ必ずしも処罰の必要があるとは解されないことなどから³⁰⁾、正犯行為が犯罪としてどこまで完成していなければならないかという点はともかく、共犯は正犯者の構成要件に該当する実行行為を前提とする³¹⁾

29) 行政法においては、行政上の義務履行確保制度の一つとして行政罰を挙げ、これを行政刑罰と行政上の秩序罰とに分類するが、過少申告加算税等の加算税は、給付拒否や公表、課徴金などと並べてその他の義務履行確保の制度としている（塩野宏・後掲注61・211～220頁、原田尚彦・後掲注58・231～234頁、大浜啓吉・後掲注63・363～369頁）。これに対して、租税法においては、過少申告加算税等の加算税を行政罰の一種としている（品川芳宣・前掲注17・449頁、佐藤英明・後掲注59・34～50頁）。

30) 福田平＝大塚仁・前掲注21・338頁

ことを踏まえると、納税者が当該租税回避商品を用いて行った租税回避行為が否認された場合においてのみ、課徴金納付命令をなすことができるものと考えられる。

次に、納税者が行った租税回避行為が否認される態様については、租税回避商品を用いて租税負担の軽減を図った当初申告を行った後、①課税当局が調査により更正処分を行う場合と②納税者が調査において懲慚を受けたことにより修正申告を行う場合、③課税当局による調査を受けることなく、納税者自らが自主的に修正申告を行う場合が考えられ、①の場合は、課税当局による更正処分及び加算税賦課決定処分が行われ、②の場合は課税当局による加算税賦課決定処分が行われるのに対し、③の場合は調査を予期したものでない限り、通常は加算税賦課決定処分は行われないものと考えられる。

このように考えると、①の場合及び②の場合は、課税当局による処分が存在するが、③の場合は、課税当局による処分を何ら存在しない。したがって、③の場合は、当初申告において租税回避商品を用いた税務申告が行われていたとしても、プロモーターに対して課徴金納付命令をなすことは否定的にならざるを得ないものとする。また、②の場合は、確かに、加算税の賦課決定と云う課税当局による処分は存在するが、課税標準そのものに対する課税当局による更正処分は行われていないので、同様に、当初申告において租税回避商品を用いた税務申告が行われていたとしても、プロモーターに対して課徴金納付命令をなすことは否定的にならざるを得ないものとする³²⁾。これに対して、①の場合は、課税標準そのものに対する課税当局による更正処分が行われること

31) 前田雅英・前掲注23・415頁

32) 中村弘・前掲注12・276頁。中村は、「納税者が提出した納税申告書について、タックス・シェルターの否認による更正または修正申告が行われた場合、その更正または修正申告の基因となった調査において、否認されたタックス・シェルターのプロモーターが把握されれば、そのプロモーターに対して、タックス・シェルターの販売事実と報酬額について調査を行い、それにより認定されたタックス・シェルターの販売事実と報酬額に基づいてプロモーター・サンクションを課するという仕組みが考えられる。」としている。

から、当該処分を理由に、プロモーターに対して課徴金納付命令をなし得るものと考えられる³³⁾。

ただし、②及び③の場合であっても、修正申告を行った納税者が、その後に、減額更正の請求を行い、当該請求に対して、課税庁により更正をすべき理由がない旨の通知が行われた場合には、当該納税者の課税標準に係る課税当局による処分が行われたことになるから、当該処分を理由に、プロモーターに対して課徴金納付命令をなす余地が生ずるものと考えられる³⁴⁾。

ハ プロモーターの権利救済

ところで、独占禁止法における課徴金納付命令に係る一連の手続については、行政処分としての課徴金納付命令を行う前に、まず、事前に意見申述・証拠提出の機会を付与することとされており³⁵⁾、そのために、公正取引委員会は、意見申述・証拠提出の期限までに相当の期間をおいて、予定される課徴金納付

33) ただし、①の場合は、青色申告の場合は、更正処分が行われるに当たって、理由が附記されることから、当該更正処分の理由が租税回避商品を用いた租税回避行為にあることが明らかになるが、白色申告の場合、更正処分を行うに当たって理由の附記を要しないことから、当該更正処分の理由が租税回避商品を用いた租税回避行為にあることが必ずしも明らかにならないことに留意する必要がある。

34) ただし、この場合も、前掲注33の場合と同様に、当該更正をすべき理由がない旨の通知書には、理由の附記を要しないことから、当該更正をすべき理由がない旨の通知処分の理由が租税回避商品を用いた租税回避行為にあることが必ずしも明らかにならないことに留意する必要がある。

なお、国税不服審判所・平成19年2月19日裁決（裁決事例集73巻1頁）は、「更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知書に係る理由附記の要否」について、「通則法第23条第44項は、別紙2の2のとおり、税務署長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る課税標準又は税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する旨規定している。これによれば、税務署長は、調査の結果、更正をすべき理由がないと判断したときは、請求者にその旨を通知すれば足り、更正をすべき理由がない旨の通知書に理由附記をすべきことを定めた法令の規定もない。したがって、本件通知処分に係る通知書に理由の附記がないことについて違法はない。」としている。

35) 白石忠志『独占禁止法』（平成18年 有斐閣）442頁

命令の内容、公正取引委員会による認定事実や法令の適用などを、名宛人予定者に対して書面で事前に通知しなければならないとされる³⁶⁾。

これらの事前の経手を経た後、公正取引委員会は、課徴金納付命令を行うこととなるが、課徴金納付命令書には、課徴金額、その計算の基礎、課徴金に係る違反行為、納期限を記載し、委員長及び合議出席委員が記名押印することとされ、課徴金納付命令は、課徴金納付命令書の謄本が送達されると効力を生ずることとなる³⁷⁾。なお、課徴金納付命令に係る手続については、独占禁止法第70条の21に規定により、行政手続法第2章及び第3章の適用は除外されている。

また、独占禁止法においては、課徴金納付命令に不服がある者は、審判請求をすることができ、審判手続は、原処分たる課徴金納付命令の当否を審理の対象とし、終局的には、審判請求を棄却する、あるいは、課徴金納付命令の全部又は一部を取り消す、などといった審決に至る³⁸⁾。なお、課徴金納付命令に係る審判手続については、独占禁止法第70条の22の規定により、行政不服審査法の適用は除外されている。

独占禁止法における課徴金納付命令については、公正取引委員会の審判手続を飛び越えて裁判所に抗告訴訟を提起することはできないので³⁹⁾、審判請求に対する審決を経て、当該審決になお不服のある場合には、行政事件訴訟法に基づき、当該審決に対する取消訴訟（抗告訴訟）を提起することができる^{40, 41)}。

そこで、プロモーターに対する課徴金納付命令についても、その手続については、行政手続法第2章及び第3章並びに行政不服審査法の適用除外とした上で、独占禁止法における課徴金納付命令と同様の手続を採ることとすることが

36) 白石忠志・前掲注35・411頁

37) 白石忠志・前掲注35・442頁

38) 白石忠志・前掲注35・442頁

39) 白石忠志・前掲注35・513頁

40) 白石忠志・前掲注35・539頁

41) 金井賞嗣＝川濱昇＝泉水文雄『独占禁止法〔第2版〕』（平成18年 成文堂）472頁

考えられるが、事前手続としての意見申述・証拠提出の機会の付与及びその旨の事前通知については、独占禁止法において当該手続が設けられている趣旨が、課徴金納付命令は、「他の一般の行政処分よりも慎重な検討を経てなされるべきものである」⁴²⁾ 点を考慮したものであるとしても、国税関係の処分については、同様の事前手続は設けられていないことを踏まえると、プロモーターに対する課徴金納付命令については、省略する余地があると考えられる。

また、課徴金納付命令に不服がある場合には、審判手続に移行することとなるが、その場合、審査機関としては、新たに設けるよりも、既存の国税不服審判所に委ねることが現実的であると考えられ⁴³⁾、審査機関が行った審決になお不服がある場合には、原処分取消し乃至裁決取消しを求める抗告訴訟に移行することとなるが、その場合には、国税関係の処分と同様に、訴訟物は、原処分に限定する（原処分主義）こととしても差し支えはないものと考えられる。

むしろ、検討が必要となるのは、プロモーターに対する課徴金納付命令が、プロモーターが開発・販売した租税回避商品を購入して租税回避行為を行った納税者に対する処分に基づくことを踏まえると、当該租税回避行為を行った納税者に対する処分の取消しをプロモーターが請求し得るかどうかであろう。

何故ならば、課徴金納付命令を受けたプロモーターが当該課徴金納付命令の取消しを求めるとしても、その課徴金納付命令の適否を争うことは、当該課徴金納付命令が、当該プロモーターが開発・販売した租税回避商品を用いた税務申告の否認に起因するものである以上、内容においては、当該税務申告の適否を争うことと変わりはないと考えられるからである。

我が国の法制上、不服申立をすることができるのは、租税行政処分によって権利又は利益を侵害されたものであり、処分の相手方のみでなく、第三者も、処分によって権利・利益を侵害された場合は、不服申立をすることができる

42) 白石忠志・前掲注35・411頁。なお、この説明は、排除措置命令についてのものだが、課徴金納付命令についても同旨であると解される。

43) 松浦剛・前掲注12・59頁。

解される⁴⁴⁾ことから、この場合、課徴金納付命令を受けたプロモーターが開発・販売した租税回避商品を用いて租税回避行為を行った納税者に対する処分により、当該プロモーターが、その権利・利益を侵害されたと考えられるかどうかが問題となる。

プロモーターに対する課徴金納付命令は、仮に刑法における幫助犯の処罰の理論を敷衍するならば、プロモーターによる租税回避商品の開発・販売を、当該租税回避商品を購入した納税者が行い、課税当局により否認された租税回避の幫助と捉えるものであるから、正犯の行為の違法性が取り消されれば、従犯の違法性も問えなくなると考えられる⁴⁵⁾となると、プロモーターは、租税回避行為を行った納税者に対する処分の取消しを求める法律上の利益を有していると言え、当事者適格を認める余地はあり得ると考えられる。

なお、この点を踏まえると、納税者に対してどのような処分が行われた場合に、当該処分に基づいてプロモーターに課徴金納付命令をなせるかについては、納税者に対する処分が更正処分である場合には、プロモーターは当該処分の取消しを求めることにより、自分が受けた課徴金納付命令の取消しを実現し得るが、納税者に対する処分が、当該納税者が調査を受けたことにより修正申告を行ったことに伴う過少申告加算税の賦課決定処分である場合には、プロモーターは、当該賦課決定処分の取消しを求めても、自分が受けた課徴金納付命令の取消しには結び付かず、当該課徴金納付命令を取り消すためには、納税者に対する減額更正請求の義務付け訴訟を提起するしかないことを考慮すると、プロモーターに課徴金納付命令をなし得るのは、租税回避行為を行った納税者に対して当該租税回避行為を否認する更正処分が行われた場合及び修正申告に係る減額更正請求に対する減額する理由がない旨の通知処分が行われた場合に限られると考えるのが妥当であろう。

44) 金子宏・前掲注25・755頁

45) 伊東研祐・前掲注24・339～340頁

(2) 租税回避商品の「違法性」に基づく課徴金納付命令

これまで論述して来たように、租税回避商品を開発・販売したプロモーターに対する課徴金納付命令の根拠について、当該租税回避商品を用いた税務申告の適否により判断する場合、自ずと複雑な仕組みとならざるを得ない。

そこで、プロモーターが開発・販売した租税回避商品自体を根拠に、当該プロモーターに課徴金納付命令をなすと言う構成にすると、独占禁止法における課徴金制度とかなり近似した制度となり得るものと考えられる。

つまり、独占禁止法における課徴金納付命令の対象行為が、不当な取引制限、支配型私的独占、独占禁止法第8条第1項第1号・第2号違反行為であって、対価要件を満たすもの⁴⁶⁾と明示されているように、租税回避商品を開発・販売したプロモーターに対する課徴金納付命令についても、その対象行為となる租税回避商品を明示し、当該対象行為に該当するものについて課徴金納付命令をなす、と言う構成にすれば、予測可能性も確保され、また、審査請求や取消訴訟の対象物も明確になるものと考えられる。

この場合は、租税回避商品を開発・販売したプロモーターに課徴金納付命令をなす根拠として、当該租税回避商品を購入した納税者の租税回避行為に対する幫助に有責性を求める必要がなくなり、租税回避行為に用いられる「タックス・シェルターを租税法規に背く投資スキームと位置づけ、その開発・販売行為自体を不当な行為として評価することにより、有責性を見出すこと」が可能になる⁴⁷⁾。

ただし、租税回避商品自体を根拠に、当該租税回避商品を開発・販売したプロモーターに対して課徴金納付命令を行うのは、当該租税回避商品が課税当局から否認される租税回避行為に用いられる点にあるとは言え、租税回避商品を金融商品の一種と捉える⁴⁸⁾と、国税庁が所掌し得る事務であるか、と言う疑問も生じ、むしろ、例えば、金融商品の販売等に関する法律（以下「金融商品

46) 白石忠志・前掲注35・444頁

47) 中村弘・前掲注12・274頁

販売法」と云う。)等の枠組みの中で必要な規制を行う、と云う考えも検討の余地があるものと考えられる⁴⁹⁾。少なくとも、租税回避商品の規制を国税庁の所掌とするのであれば、国家行政組織法においてその旨を明記する必要があるものと思われる。

(3) 共通の問題

租税回避商品を開発・販売したプロモーターに対して課徴金納付命令をなす
と云う課徴金制度を導入するとしても、どのような場合に課徴金納付命令がな
されるかについて、予測可能性を確保する必要がある、具体的には、どのよう
な場合に、租税回避商品を用いた租税回避行為が否認されるかを明らかにする
ことが必要不可欠⁵⁰⁾となる。

まず、租税回避商品を用いた納税者の租税回避行為を否認したことにに基づい
て、当該租税回避商品を開発・販売したプロモーターに課徴金納付命令をなす
場合は、どのような場合に当該納税者の租税回避行為が否認されるかを具体的
に明らかにする必要がある、また、租税回避商品自体を根拠に当該租税回避商

48) 横浜国立大学の吉村政穂准教授は、税制調査会企画会合（第11回）・調査分析部会（第6回）合同会議において、「アメリカを中心に租税回避商品が広がりを見せている。すなわち、節税メリットがある。納税者から見るとなぜかよくわからないけれども、その商品を購入すれば、自分が払うべき税金が安くなる。そういう金融商品として流通している側面がある」と云うことです。」と発言している。（平成19年5月22日 税制調査会企画会合（第11回）・調査分析部会（第6回）合同会議議事録）（<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/k11t6kai3.pdf> 平成20年8月6日閲覧）

49) 金融商品販売法においては、第2条において、同法の対象となる金融商品の販売を定義しているが、当該金融商品の販売を定義するに当たっては、同法が金融商品販売業者に対して損害賠償責任を負わせること等を内容とするものであるから、金融商品について抽象的・包括的な定義を置くことによって、かえって個々の金融商品への同法の適用の有無が不明確となることは適切ではないため、抽象的・包括的な定義が置かれず、対象範囲が明確となるよう現在存在すると考えられる金融商品が幅広く個別に列挙されているとともに、今後の金融技術の革新等により、同法の対象とすべき金融商品が新たに登場した場合等には速やかに対応し得るよう、政令で追加指定する仕組みとされている（岡田則之＝高橋康文『逐条解説 金融商品販売法』（平成13年 金融財政事情研究会）36頁）。

品を開発・販売したプロモーターに課徴金命令をなす場合も、課徴金納付命令の対象行為を明示すると云うことは、とりもなおさず、どのようなものが租税回避商品に該当するかを明確にすると云うことであり、いずれにしても、「租税回避」等の定義を立法化することにはかならず、結局は、一般的否認規定の創設と同様の困難性を抱えると言っても過言ではない。

2 プロモーターに対する情報開示制度

プロモーターによる租税回避商品の開発・販売を規制する方法としては、租税回避商品を開発・販売するプロモーターに対する課徴金制度の導入のほか、租税回避商品に係る開示制度（報告制度）の導入等が考えられる。

49) 前頁よりつづく

租税回避商品が金融商品販売法に規定する金融商品に該当するかどうかについては、においては、航空機リースに係る匿名組合契約が、金融商品販売法第2条に規定する金融商品の販売に当たるとかが争われた裁判（東京地裁・平成16年2月23日判決（平成14年（ワ）第24800号）判例タイムズ第1156号256頁）においては、「金融商品販売法は、…顧客が自己責任により適正な金融商品取引ができるよう、金融商品販売業者に適正・公正な勧誘・販売行為の基準を策定したものといえるから、同法が適用される金融商品とは、居住者たる顧客に対して販売されるものに広く適用されるべきであり、上記「金融商品」の意義もそのような趣旨から解すべきである。したがって、同法2条1項で定義される「金融商品」は、その仕組みが形式的に当該引用法令等が定義する金融商品に該当する場合には、原則として金融商品販売法に服すると解すべきである。そこで、本件契約をみると、原告が匿名組合員として締結した匿名組合契約は、金融商品販売法2条1項8号に規定する特償法2条6項2号に該当する取引類型である。また、金融商品販売法が「金融商品の販売」の定義として引用する特償法2条6項に規定する小口債権には、外国法人に対する権利も含まれていることに照らしても（同法2条6項5号）、同様に引用する同項2号の匿名組合契約の範囲について当該契約の関連当事者を居住者に限らなければならない理由はない。したがって、本件契約には、金融商品販売法が適用されると解すべきである」と判示している。同判決に係る航空機リースに係る匿名組合契約が租税回避商品であるかどうかは判決文からは読み取れないが、類似の構造を持つ匿名組合契約が租税回避商品として用いられていたことを踏まえると、租税回避商品も、金融商品販売法に規定する金融商品の販売に該当すると解し得るものと考えられる。

50) 松浦剛・前掲注12・59頁。

（1）租税回避商品に係る情報開示義務制度の導入

租税回避商品に係る情報開示については、まず、租税回避商品に該当するものについてプロモーターにその情報開示を義務付ける方法が考えられる。

しかし、プロモーターへの情報開示の義務付けについては、①我が国において公認会計士などのタックス・プロモーターへの報告の義務付けが可能か、②氏名を特定しない第三者情報に係る提出義務を法律に規定できるか、③報告対象となる取引について定義できるか、④これまでの法定調書と比較して詳細な報告内容のものを提出させられるか、⑤タックス・シェルターに係る報告義務違反に対して厳しい罰則規定を置くことは可能か等の疑問が呈されている⁵¹⁾。

このうち、①、②、④及び⑤については、例えば、②については、国外送金調書を踏まえれば、国外送金調書の提出基準に該当する取引（国外送金）を行った者について、氏名を特定することなく提出義務を課していることから、その報告対象となる取引について定義することが可能であれば、当該報告対象となる取引に該当するものについては、氏名を特定しない第三者について提出義務を法律に規定することは可能であるように、理論的には、いずれも立法が不可能と云う問題ではないと考えられる。

もちろん、現実問題としては、①については、情報開示義務を課せられることとなる公認会計士等からの強い反対が予想される⁵²⁾し、④についても、租税回避スキームの開示制度が導入されているイギリスにおいて、当該租税回避スキームの開示が届出義務者にあまりにも大きな負担をかけるのではないかと云う批判がある⁵³⁾ように、詳細な報告内容を求めることは、プロモーターの事務負担が過重になると云う反論もあり得よう。さらに、⑤についても、報告義務違反に対する罰則が厳しくなければ、情報開示制度は形骸化しかねない⁵⁴⁾が、仮に、情報開示制度を導入したとしても、その報告義務違反に対す

51) 居波邦泰「タックス・シェルターに対する税務行政のあり方—日本版LLPへの対応を考慮に入れて—」税務大学校論叢第52号（平成18年 税務大学校）606～609頁

52) 中村弘・前掲注12・280頁

る罰則は、国外送金調書等の他の法定調書の提出義務違反に対する罰則（1年以下の懲役又は20万円以下の罰金）⁵⁵⁾とバランスを取らざるを得ないであろう。

しかし、最も問題となるのは、③について、そもそも報告対象となる取引について定義できるのであれば、むしろ、同様のことを一般的否認規定として税法に規定するべきではないか、と云うプロモーターに対する課徴金制度導入の場合と同様の疑問が生ずることであろうし、その意味からは、プロモーターへの租税回避商品の情報開示の義務付けは、一般的否認規定の創設と同様の困難性を伴うものと考えられる⁵⁶⁾。

（2）租税回避商品に係る任意の情報開示制度

租税回避商品に係る情報開示については、「タックス・シェルター情報を、プロモーターが任意で税務当局に報告できることとし、報告を実施した場合には、その報告したタックス・シェルターが否認された場合に課されるプロモーター・サンクションを減免するという、ポジティブ・サンクション（正のサンクション）を絡めたリーニエンシー制度」の提案もなされている⁵⁷⁾。

53) 辻富久「英国における租税回避スキームの開示制度について」税経通信第62巻第16号（平成19年 税務経理協会）27頁。ただし、辻は、(イギリスの)「歳入・関税庁は、租税専門家やプロモーターとも密接に事前に相談して、届け出るべき情報についてはスキームの具体的内容等必要最小限のものにとどめており、過重な負担にはならないとしている。現に、大手会計法人の税務担当者にヒアリングしたところでも、得意先に説明する資料や内部で作成した資料に基づいて届出様式を作成するのでそんなに負担にはならないとのことであった。」としている。

54) 松田直樹・前掲注11・51～52頁。

55) 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第7条、所得税法第242条等。

56) もっとも、情報開示義務の対象となる商品を、租税回避商品に限定せず、広く「租税負担を軽減させる効果を持つ商品」とすれば、明確な定義が可能となり、予測可能性も確保されようが、その場合は、合法的な節税商品も情報開示義務の対象となると考えられることから、プロモーターの負担はかなり過大になるものと考えられる。

このような制度は、上述の情報開示の義務付けの場合に予想される問題の軽減に資するであろう。

具体的には、情報開示は、あくまで任意であり、義務付けではないので、公認会計士等のプロモーターの反対も弱まるであろうし、情報開示すべきかどうかは、プロモーター自身の判断に委ねられるので、情報開示すべき租税回避商品の定義も、義務付けの場合ほどには厳密性・具体性は必要としないと考えられる。また、任意であるので、当然のことながら、罰則も必要としない。

しかし、この制度は、そもそも、租税回避商品を開発・販売したプロモーターに対する課徴金制度を前提としており、その前提となる課徴金制度の導入自体が上述のように容易でないことには十分留意する必要があるだろう。

3 租税回避商品の「公表」

(1) 行政上の義務違反に対する制裁

行政上の義務違反に対する制裁としては、法律上、行政罰が予定されることが多いが、行政が社会的リスク管理等の責務を迅速・的確に果たしていくには、行政罰だけでは対応し切れないことから、行政法上は、行政罰のほかに、許認可の停止・取消し、給付拒否や違反事実の公表など、いろいろ簡易な制裁手法が工夫されている⁵⁸⁾。租税制裁についても、刑事罰と行政罰のほかに、例えば、違反者の氏名等の公表や租税法上の何らかの特権・優遇措置等の取消などが考えられる⁵⁹⁾。

許認可の停止・取消しは、許認可を受けた者が法令に違反したり、許認可に付された附款に違反したりした場合に、再発を予防しかつ制裁の意味もかねて許認可の停止・取消しを行うもので、法定されていることが多く⁶⁰⁾、青色申告の承認取消しもこれに含まれると考えられる。

57) 中村弘・前掲注12・280頁

58) 原田尚彦『行政法要論〔全訂第六版〕』（平成17年 学陽書房）234頁

59) 佐藤英明『脱税と制裁〔租税法研究双書3〕』（平成4年 弘文堂）21頁。

60) 原田尚彦・前掲注58・234頁

給付拒否とは、行政の側からみて、私人の対応に適切さを欠くことがあるとき、水道・電気など、生活必需的なサービスの供給を拒否するもので、それにより、私人の対応の是正を図り、あるいはかかる手段を留保することによって、予め私人の行動を規制しようとするものである⁶¹⁾。給付の停止は、簡便な制裁を担保とした義務履行の確保の手段として実務上有効な機能を発揮しているが、法律上の役務提供義務との関係で、時に問題とされることがあるとされる⁶²⁾。具体的には、例えば、給水拒否のように、これらの公共サービスは人々の生活の基本に関わるものであるだけに、生存権侵害と云う重大な問題を惹起しかねず、また、適法処分の原則は、元来、根拠法規だけを念頭に置いたものであるから、このような各サービスの関連法規の目的範囲を超えて、別の目的で制定された法律の義務履行確保と云う他の行政目的に利用されることが適法に行われ得るかも検討する必要がある⁶³⁾。

国税の場合、そもそも、水道や電気などの生活必需的なサービスの供給は行っておらず、あえて該当させるとすれば、各種の税務上の行政サービスが考えられるが、プロモーターが租税回避商品の開発・販売を行っていることをもって、例えば、文書照会に対する回答などを拒否することは困難であろう。

違反事実の公表とは、義務の不履行あるいは行政指導に対する不服従があった場合に、その事実を一般に公表すると云うものを指すとされる⁶⁴⁾。公表は、消費者保護の見地から予防的に情報を提供することを意図する場合もあれば、公表によって社会的非難を呼び起こすことを意図する場合もあり、いずれの場合にも、公表によって間接的に行政目的を達成しようとするものである⁶⁵⁾。

なお、公表は、情報公開の一環であり、行政手続法上の不利益処分ではないので、弁明等の事前手続は適用されず、また、公表に対し行政訴訟を提起する

61) 塩野宏『行政法Ⅰ〔第三版〕行政法総論』（平成15年 有斐閣）211頁

62) 原田尚彦・前掲注58・236頁

63) 大浜啓吉『行政法総論 新版』（平成18年 岩波書店）367頁

64) 塩野宏・前掲注61・211頁

65) 大浜啓吉・前掲注63・368頁

ことは容易でないから、当事者の利益の保障に不安があり⁶⁶⁾、違法な公表によって名誉、信用等を毀損された者は、国家賠償を請求できるとしても、損害賠償だけでは十分な救済とはなり得ない場合があるので、公表を行うには慎重な調査を尽くし、行政側の思い込みやずさんな調査に基づく公表によって国民の側に取り返しのつかない損害を発生させないように留意する必要があるとされる⁶⁷⁾。

（2）租税回避商品の公表

租税回避商品を開発・販売するプロモーターについて、その事実を一般に公表することにより、納税者に対し、当該租税回避商品を用いた税務申告を行うことは、租税回避行為であるとして否認される可能性があると言う情報を予防的に提供するとともに、公表によって当該プロモーターに社会的非難を呼び起こすことで、租税回避商品の開発・販売を間接的に抑制すると言う行政目的を達成し得よう。

ところで、行政制裁としての違反事実の公表の制度化に当たっては、法令の根拠を置くのが法治主義に適合的であるとされる⁶⁸⁾。判例は、被告（東京国税局）がそのホームページにおいて、原告（W社）のホームページの記載中に事実と反する部分があるとして、W社の実名を挙げた注意文書を掲載し、公表したことについて、当該行為（公表）がW社の名誉・信用を毀損する不法行為を構成し、これによりW社が無形損害を被ったとして、被告に対し損

66) 原田尚彦・前掲注58・236頁

67) 原田尚彦・前掲注58・236頁

68) 塩野宏・前掲注61・213頁。塩野は、「とりわけ、制裁の意味での公表を制度化する場合」は、そうであるとしている。なお、原田は、法律的根拠の要否については、特に言及していないが、公表の例示として、「不当景品類及び不当表示防止法は違反行為者に対する排除命令を告示してその実効を高めようとする。そのほか、国民生活安定救急措置法、下請代金支払遅延等防止法、国土利用計画法なども同様の狙いで、勧告・指示等に違反した場合の氏名、違反事実等の公表を定めている。」（原田尚彦・前掲注58・235頁）としており、法律的根拠の必要性を示唆していると思われる。

害賠償等の支払を求めた事案（東京地裁・平成18年6月6日判決（平成17年（ワ）第11648号ほか）・判例時報第1948号100頁）において、裁判所は、「行政機関が特定の事業者等の情報を公表することは、それが行政上の規制や勧告に従わない者に対する制裁ないし強制手段としての性格を有せず、消費者等国民に対する情報提供を目的とするものである限りは、非権力的な事実行為にすぎないものとして、法的根拠は不要というべきである。」と判示している⁶⁹⁾。この判決を踏まえると、行政機関が特定の事業者等の情報を公表する行為が、行政上の規制や勧告に従わない者に対する制裁ないし強制手段としての性格を有せず、消費者等国民に対する情報提供を目的とするものである場合（すなわち、上記の「消費者保護の見地から予防的に情報を提供することを意図する場合」に該当しよう。）は、非権力的な事実行為に過ぎず、法的根拠は不要であり、逆に、行政上の規制や勧告に従わない者に対する制裁ないし強制手段としての性格を有するものである場合（すなわち、上記の「公表によって社会的非難を呼び起こすことを意図する場合」に該当しよう。）は、法的根拠は必要であると整理できよう。

69) 本判決に係る事件の概要は、W社が開発・商品化した、企業が新規投資する償却資産を単年度又は複数年度において有利な償却比率で損金処理するサービス（Wシステム）等について、東京国税局の審理担当課に対し、当該商品が、リース取引、売買、金融取引のいずれにも該当しないとする同社の見解について、国税局の見解を求めたところ、東京国税局が、当該商品について、①法人税上のリース取引に該当するものとして取り扱うのが相当である、②仮にリース取引に該当しない場合であっても売買として取り扱うのが相当である等として、「貴見のとおり取り扱われるとは限りません」と回答したのに対し、その後、W社が、同社のホームページに、当該商品の税務上の取扱いについて、東京国税局から、単年度において100%又は自由な償却比率で損金処理することができる旨の回答を受けた旨の記載がなされていたことから、東京国税局は、W社に対し、同社のホームページの事実と反する記載の訂正・削除などを求めたが、改善が見られないため、W社に対し、抗議書及び警告書を送付するとともに、東京国税局のホームページの「お知らせ」欄に、「誤解を招くホームページにご注意ください」と題し、W社名等を明記して、注意喚起を行う注意文書を掲示したもので、これについて、裁判では、①当該注意文書掲載について法律上の根拠を要するか、要する場合、法律上の根拠を有するか、②当該注意文書掲載行為について、違法性阻却事由が認められるかが争点となった。

したがって、調査等を通じて把握した租税回避商品及び当該租税回避商品を開発・販売したプロモーターを公表する行為を、単なる「消費者等国民に対する情報提供を目的とするもの」と位置付けられれば、法的根拠は不要である、と考えることもできる。

69) 前頁よりつづく

本判決では、争点①については、上述したように、「行政機関が特定の事業者等の情報を公表することは、…消費者等国民に対する情報提供を目的とするものである限りは、非権力的な事実行為に過ぎないものとして、法的根拠は不要と云うべきである。」とした上で、「同注意文書は、原告会社のホームページによって誤解を招くことがないように、東京国税局が原告らの見解のとおり取り扱って差し支えない旨回答したことはないとの情報を広く国民に提供する目的で掲載されたと認めることができ」、「同注意文書の内容は、原告会社のホームページにWシステムについて、東京国税局が原告会社の見解のとおり取り扱って差し支えない旨回答したかのような記載がなされている事実及び東京国税局が同趣旨の回答をしたことはない事実を告知することにとどまるものであり、原告会社の営業行為を禁止するものではなく、国民に対し原告会社が販売するシステム等の購入を差し控えるよう呼びかけるものでもない」として、「本件注意文書の掲載行為は、原告会社と国税当局の間でWシステムの税法上の取扱いについて異なる認識が存在していた状況を踏まえ、原告会社のホームページの記載内容により、一般国民がWシステムに対し、東京国税局が公的な承認を与えたとの誤解に陥ることがないように、そのような回答を東京国税局が行ったことがないという情報を提供することを目的とするものであり、（中略）制裁としての公表制度ないし強制手段とはその目的及び性格を異にする非権力的事実行為というべきである。したがって、上記掲載行為については、法律上の根拠を要するとはいえない。また、本件注意文書の掲載前には、東京国税局から原告会社に対し「抗議書及び警告書」が送付され、それ以前にも原告ら主張の交渉経過が存在するが、これらの事情を考慮しても、上記掲載行為は関係者に制裁を課すものとはいえない。」と判示した。また、争点②については、「同注意文書掲載により、原告らの社会的評価や経済的信用は低下させられたというべきである。」と認めたが、「行政当局が私人の社会的評価を低下させるような事実の公表を行った場合においては、①公表目的の正当性、②公表の必要性、③公表内容の真実性ないし真実と信ずるについて相当な理由の存在、④公表態様ないし手段の相当性が肯定される場合には、当該公表行為は公務員の適切な職務行為の一環として評価され、違法性が阻却されると解するべきである。」とした上で、「本件注意文書の掲載には、①公表目的の正当性、②公表の必要性、③公表内容の真実性、④公表態様ないし手段の相当性が肯定される。したがって、本件注意文書の掲載は、公務員による適切な職務行為として評価され、違法性が阻却される。」と判示した。

しかし、当該公表行為を、単なる「消費者等国民に対する情報提供を目的とするもの」と位置付けたとしても、公表の対象となった租税回避商品を開発したプロモーターの「社会的信用」を低下させる可能性は高く、その場合に、その違法性が阻却されるためには、上記東京地裁・平成18年6月6日判決が判示しているように、「①公表目的の正当性、②公表の必要性、③公表内容の真実性ないし真実と信ずるについて相当な理由の存在、④公表態様ないし手段の相当性が肯定され」、「当該公表行為は公務員の適切な職務行為の一環として評価され」る必要があり、公表の対象となる租税回避商品が実質的にかなり限定される懸念があること、また、当該公表行為は、租税回避商品の開発・販売を間接的に抑制することを目的とするものであることを鑑みれば、プロモーターに対する制裁の意味を持っていること、さらに、調査等を通じて把握した租税回避商品等を公表する行為は、国家公務員法上乃至税法上の守秘義務に抵触する可能性がある⁷⁰⁾ ことなどを踏まえると、租税回避商品等の公表の制度化については、立法措置によるべきであると考ええる。

なお、立法措置による租税回避商品等の公表の制度化は、プロモーターに対する情報開示制度の創設に比べれば、租税回避商品を開発・販売するプロモーターの事前予測性を確保するために、公表の対象となる租税回避商品の「定義」を明確にする必要があると云う点は同様にあるものの、プロモーターに義務を課すものではなく、また、罰則も必要としないので、プロモーターの直接的な負担は少なくてすむことから、当該情報開示の制度化よりも、立法措置は困難でないと考える。

ただし、租税回避商品等の公表を行うについては、課税庁が能動的に租税回

70) 租税職員の守秘義務の対象となる納税者等の秘密の意義については、「個人または法人の生活や活動に関する事実のうち、一般に知られておらず（秘密性）、知られないことが本人の利益に合致し（秘匿の利益）、かつ本人も知られないことを欲している（秘匿の意思）事項をいう」（金子宏・前掲注23・620頁）ものと解されるから、租税回避行為に用いられて租税商品の内容等が当該「納税者等の秘密」に該当するかどうかは、検討の余地があるものと考えられる。

避商品及び当該租税回避商品を開発・販売したプロモーターについての情報を収集する必要があるが、課税当局の人的資源には制約があることから、悉皆的な把握は困難であり、逆に、公表されない租税回避商品は、課税庁に把握されていないもの乃至課税庁が租税回避商品であるとは考えていないものと受け取られて、却ってその租税回避商品の販売を誘発し、ひいては、当該租税回避商品を用いた租税回避行為を助長することになりかねない懸念がある。

また、当該プロモーターから、当該公表は、違法なものであるとして損害賠償請求を提起される可能性は小さくないことも留意する必要がある、公表を行うには慎重を期する必要があると云う制約も現実には生じ得よう。

（3）租税回避商品の類型化

租税回避商品及び当該租税回避商品を開発・販売したプロモーターの公表の制度化は、プロモーターに対する情報開示の制度化よりは困難でないにしても、立法措置を必要とすることから、その実現には時間がかかる可能性がある。

したがって、立法措置を必要としない対抗策としては、調査等で把握した租税回避商品を類型化し、当該租税回避商品を用いた税務申告は、租税回避行為を行ったものであるとして否認する旨を通達の形で課税当局部内に周知し、同時に、当該通達を公表することにより、納税者に対して、当該租税回避商品を用いた税務申告は、租税回避行為であるとして否認される可能性があることと云うことを注意喚起することも考えられよう。

ただし、この場合は、個別の租税回避商品や当該租税回避商品を開発・販売したプロモーターを公表するものではないので、租税回避商品の開発・販売を間接的に抑制する効果は限定的なものにとどまるであろう。

4 租税法への課徴金制度導入の可能性

（1）課徴金の意義

そもそも課徴金とは、広義では、財政法第3条に規定するように、法令によって納付を命ぜられた金銭の負担で租税以外のものをいい、狭義では、独占禁

止法第7条の2第1項等に規定するように、違法行為等によって法の予定しない利益を得た者にそのまま利得を帰属させておくことが著しく社会的公正を害する場合に、国がこれを徴収するものである⁷¹⁾。狭義の課徴金は、法の予定する以上の経済的利得をそのままにして置くことが、社会的公正に著しく反することから、これを徴収することに制度的目的があると解されることから、行政上の義務履行確保の手段そのものではなく、その意味では、狭義の課徴金を行政上の義務履行確保の手段として正面から位置付けるのは適切ではないとする見解⁷²⁾もあるが、行政上の義務違反に対し制裁として経済的不利益を課し、これにより義務の履行確保を促進しようとするものである⁷³⁾と解される。

(2) 独占禁止法における課徴金制度

独占禁止法における課徴金制度の意義については、課徴金納付命令は、価格に関するカルテルを行った事業者から競争制限による経済的利得を課徴金として国庫に納付させることにより、違反行為者に不当な利益を保持させず、価格カルテル等の禁止の実効性を確保するために公正取引委員会によって採られる行政上の措置であり⁷⁴⁾、独占禁止法における違反行為に対する行政処分の一つである⁷⁵⁾。しかし、当該違反行為に対する行政処分は、課徴金納付命令に限られる訳ではなく、独占禁止法は、行政上の措置の領域において、課徴金納付命令のほかに、排除措置命令を行う権限を公正取引委員会に付与している⁷⁶⁾。

排除措置命令は、全ての独占禁止法違反類型について、違反行為者等に対し、独占禁止法違反行為を排除するために必要な措置を命ずるものであり、①独占

71) 大浜啓吉・前掲注63・368頁

72) 塩野宏・前掲注61・214頁。ただし、塩野も、「機能的にみれば、その抑止力には限界があるけれども、それは、同時に、法の実効性の確保を図る手段としても機能するところである。」としている。

73) 原田尚彦・前掲注58・235頁

74) 金井賞嗣＝川濱昇＝泉水文雄・前掲注41・433～434頁

75) 金井賞嗣＝川濱昇＝泉水文雄・前掲注41・419頁

76) 金井賞嗣＝川濱昇＝泉水文雄・前掲注41・419頁

禁止法は将来に向けて公正かつ自由な競争が実現することを最大の目的とするものであり、排除措置命令はこの目的に資するものであること、②課徴金納付命令は一部の違反類型についての命じることができるのに対し、排除措置命令は全ての違反類型について命じることができること、③課徴金納付命令においては売上額や購入額が存在することが要件となるのに対し、排除措置命令は独占禁止法違反であることに加えて特段のことが要件とならないことから、独占禁止法における最も基本的なエンフォースメントであると位置付けられることが多いとされ⁷⁷⁾、将来、刑事罰、民事的措置及び行政措置としての課徴金納付命令が相当利用されることがあり得るとしても、その大部分は、行政措置としての違反行為に対する排除措置命令が発動されることを前提として利用されるものと考えられ、その意味からも、排除措置命令は、独占禁止法の実現手段としての最も重要かつ基本的な手段であるとされる⁷⁸⁾。

このほか、排除措置命令は、課徴金納付命令が「命じなければならない」（同法第7条の2第1項）ものである非裁量的な行政処分と云う性格を有するのに対し、「命ずることができる」（独占禁止法第7条）ものであると云う裁量的な行政処分と云う性格を有している⁷⁹⁾。

また、公正取引委員会には、排除措置命令や課徴金納付命令を行う権限のほか、これらの違反行為に対する行政処分を形成する事前手続としての行政処分である違反被疑事実に関する調査手続（審査手続）を採るために、違反被疑事件の審査のための行政調査権限が与えられており、具体的には、公正取引委員会は、立入検査、提出命令・留置、出頭命令・審尋、報告命令、鑑定を行える⁸⁰⁾。

これらの行政調査を行った違反被疑事件の処理については、排除措置命令や課徴金納付命令を行うか行わないかは、公正取引委員会の裁量に委ねられてお

77) 白石忠志・前掲注35・408～410頁

78) 根岸哲＝山田正之『独占禁止法概説〔第3版〕』（平成18年 有斐閣）309頁

79) 白石忠志・前掲注35・434頁

80) 金井賞嗣＝川濱昇＝泉水文雄・前掲注41・420～424頁

り、また、排除措置命令や課徴金納付命令を行わない場合であっても、警告や注意などの法定外の処理が行われることがある⁸¹⁾。

さらに、独占禁止法は、独占禁止法違反行為に対する制裁的なエンフォースメントとして、課徴金と並び刑罰を規定している⁸²⁾。

したがって、独占禁止法における課徴金納付命令は、「私的独占、不当な取引制限及び不公正な取引方法を禁止し、事業支配力の過度の集中を防止して、結合、協定等の方法による生産、販売、価格、技術等の不当な制限その他一切の事業活動の不当な拘束を排除することにより、公正且つ自由な競争を促進し、事業者の創意を発揮させ、事業活動を盛んにし、雇傭及び国民実所得の水準を高め、以て、一般消費者の利益を確保するとともに、国民経済の民主的で健全な発達を促進する」と云う独占禁止法の目的（第1条）を実現するための多様な措置の一つであると位置付けられ、機能している、と言える。

(3) 租税法への課徴金制度導入の可能性

確かに、租税法への課徴金制度の導入は、現行の租税法において行政上の制裁措置が制度化されていない租税回避商品を開発・販売するプロモーターへの対抗策として有効なものとなり得ると考えられる。

しかしながら、独占禁止法における課徴金納付命令が、独占禁止法の目的実現のための多様な措置の一つとして機能していることを踏まえると、その多様な措置の中から課徴金納付命令のみを取り出して、租税法の体系の中に継ぎ木的に取り込むことは、上述したように、制度の複雑さを招くことになる懸念がある。そうすると、租税回避商品を開発・販売するプロモーターに対する行政上の制裁措置が必要であり、そのために課徴金制度が制度的に有効であれば、租税法の中に単に課徴金納付命令のみを取り込むのではなく、むしろ、独占禁止法が規定している行政調査や法定外の警告や注意などともに、上述し

81) 白石忠志『独禁法講義 第3版』（平成17年 有斐閣）334頁

82) 白石忠志・前掲注35・554頁

た租税回避商品の情報開示制度、公表制度などをも取り込んで、プロモーターが開発・販売する租税回避商品への対抗策としての体系を構築することが望ましいと考えられる。

終わりに

現行制度下においても、租税回避商品を用いた税務申告を否認した場合に、当該租税回避商品を開発・販売したプロモーターにペナルティを課す方法がない訳ではなく、当該租税回避商品を用いた税務申告を租税遁脱行為と捉え、当該プロモーターについても、共同正犯乃至共犯として租税遁脱罪を適用することも考えられる。

しかしながら、我が国における遁脱犯の処罰状況については、遁脱犯として刑事処罰を受ける件数がアメリカやドイツに比較すると極端に少なく、また、重加算税の賦課事案の数と比較しても、極めて少なく⁸³⁾、また、脱税が「課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為」であるのに対して、租税回避行為は「課税要件の充足そのものを回避する行為」であり⁸⁴⁾、租税回避のために用いられる納税者の行為自体は、私法上は有効であって、重加算税の賦課要件となる「隠ぺい・仮装」が行われているとは認めがたいことから、租税回避行為については、重加算税の賦課すら困難な状況にあり⁸⁵⁾、現実には、租税回避商品を開発・販売したプロモーターに租税遁脱罪を適用することは極めて困難である。

したがって、租税回避行為を用いた税務申告を否認した場合に、当該税務申告を行った納税者について過少加算税を課すとともに、当該租税回避商品を開発・販売したプロモーターについても、何らかの形で行政上の制裁措置を講ずることは、過少申告加算税を課される納税者とのバランスをとる意味からも、

83) 佐藤英明・前掲注59・50～51頁。佐藤はこの状況を「遁脱罪の機能不全と呼ぶことができる」としている。

84) 金子宏・前掲注25・110頁

85) 松浦剛・前掲注12・44頁。

また、租税回避商品の開発・販売を抑制する意味からも重要であろう。

もちろん、プロモーターに対する行政上の制裁措置を導入することは、これまで検討して来たように、決して容易ではないし、また、租税回避商品の開発・販売を抑制する方法は、プロモーターに対する行政上の制裁措置の導入に限られている訳でもないだろう。

独占禁止法については、内閣府の独占禁止法基本問題会が平成19年6月に報告書を公表し、違反行為抑止のための行政上の金銭的不利益処分である違金金の対象範囲を排除型の私的独占に拡大すべきであると提言した⁸⁶⁾。しかしながら、この提言については、排除型の私的独占に対するルールの形成が緒についたばかりで、競争者排除行為が何か十分明らかでない現状においては、適切なルールを形成することが先決である、と云う指摘がある⁸⁷⁾。

租税回避商品の開発・販売の抑制についても、当該租税回避商品を開発・販売するプロモーターに対する制裁措置の導入に直線的に目を向けるのではなく、企業の社会的責任やコーポレート・ガバナンスの強化などによるタックス・コンプライアンスの向上を通じた租税回避商品の開発・販売についての適切なルール作りを目指すことも重要であろう。

86) 平林英勝「違反金対象範囲の拡大について一制裁強化よりも適切なルールの形成を」ジュリスト第1342号（平成19年 有斐閣）49頁。

87) 平林英勝・前掲注86・54～55頁。平林は、排除型の私的独占に対するルールの形成が緒についたばかりで、競争者排除行為が何か十分明らかでない現状においては、違反金の対象範囲を排除型の私的独占に拡大することについては、課徴金と同様に公正取引委員会に裁量権がないとすると、違反金を課するのが酷な場合等についても違反金が課されることとなり、過大な規制となる懸念があると同時に、そのような過大な規制となるのを恐れて公正取引委員会が、警告等の法定外の措置を採ると、過少な規制になる懸念もあり、また、そのような硬直的な対応を避けるために、違反金の賦課について公正取引委員会に裁量権を与えると、ルールが不明確な状態で公正取引委員会に白紙委任のような強大な権限を与えることになることから、適切なルールを形成することが先決である、と指摘している。