

国別報告書の公開義務付け (Public CbCR) を巡る「税の透明性」の潮流に関する考察

加藤 隆 宏

Abstract

Recently the new trend of tax transparency has been seen in the world. The purpose of this paper is to consider this new trend of tax transparency, while referring to the Country-by-Country Reporting (CbCR) introduced in many jurisdictions and the Public CbCR introducing in the EU and Australia. In conclusion, this paper suggests that as the argument supported by this new trend seems very persuasive because it is related to tax justice, more consideration on the significance and actual effect about more tax transparency would be needed.

Keywords: Tax transparency, Public CbCR, Disclosure

1. はじめに

近年、国際的な経済取引の増大や多国籍企業によるアグレッシブな租税回避が見られるようになり、税の透明性 (tax transparency) はその重要性を増してきた。こうした背景を受け、税の透明性を高めるための取組みが世界的に進められてきたが、欧州連合 (EU) で国別報告書 (CbCR, Country-by-Country Reporting) の公開義務付け (Public CbCR) が本年 (2024年) 6

月22日以後に開始する会計年度から適用されるなど、本年（2024年）は税の透明性を高める取組みについて更なる前進が見られる年になりそうである。税の透明性を高める取組みは、租税正義（tax justice）の観点から主張されることが多く、世界的に大きな潮流となっており、こうした流れは今後も強まることが予想される。

他方で、税の透明性を高めるための取組みについては、税務情報の提出や公開を義務付けられる納税者にとっては税務コンプライアンス・コストを増大させるだけでなく、プライバシーや営業秘密などの侵害リスクがあることも忘れてはならない。そこで、本研究では、Public CbCRに関する議論やEU及び豪州での導入に向けた状況を踏まえた上で、税の透明性に関する最近の潮流について分析し、税の透明性について考察することとし、我が国でこのような議論が高まった場合の示唆を得ることを目的とする。

本論文の構成は次の通りである。まず、第2章で税の透明性に関する最近の潮流について概観した後で、第3章以下では、Public CbCRを中心として分析を行うこととする。第3章ではPublic CbCRの前提となっているCbCRの導入の経緯や概要について示し、第4章および第5章ではPublic CbCRを巡る議論や各国・地域での導入状況について見ることにする。続く第6章では税の透明性を高める取組みの根拠について検討し、第7章では税の透明性を高める取組みについて考える上でポイントとなる点について考察し、我が国に対する示唆を得ることとしたい。

2. 「税の透明性」をめぐる最近の潮流

本章では、税の透明性とは何かを明らかにした上で、近年、税の透明性の内容が従来とは異なって来ていることを示す。また、こうした新たな「税の透明性」の潮流が主に見られる場面を確認する。

(1) 税の透明性の意義

従来、税の透明性は、「税務当局に対する透明性」を意味してきたと考えられる。例えば、世界的に税の透明性の議論をリードしてきた経済協力開発機構（OECD）の「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム（Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes）」（以下、グローバル・フォーラムとする）¹が挙げられる。2009年4月のG20サミット（ロンドン）を契機に設立されたグローバル・フォーラムは、各国・地域の税務当局間の情報交換に関する基準の策定や法制・執行のピア・レビュー（相互審査）を行うための場であり、一般の情報交換に関する基準は、①実質的所有者、会計、銀行に関する情報の利用可能性、②権限ある当局（competent authority）による情報へのアクセス、③情報交換といった要素からなる。また、自動的情報交換に関する基準は、①金融機関に情報を収集・報告を義務付ける国内法制、②関係するパートナー国・地域との情報交換の合意、③情報を効果的に報告・交換するためのシステムや手続きからなり、あわせて④情報の目的内利用の制限や許可のない公表の禁止に関する国内・国際的な法制の整備、⑤情報の守秘や適切なセーフガードを確保するための政策や制度が要請される²。

さらに、守秘義務との関係も指摘できる。現在、税務職員には、国家公務員法で規定されている守秘義務（国家公務員法100条①、109条十二）だけでなく、国税通則法でも守秘義務（国税通則法127条）が規定されており、納

1 「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム（Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes）」は、税の透明性と情報交換といった税務協力を通じて銀行機密や脱税を終焉させるために設立された国際的な組織で、税の透明性に関する基準の策定やピア・レビュー（相互審査）の実施などを行なっている。2024年1月時点で171か国・地域及び23のオブザーバー（国連、IMF、世銀などの国際金融機関など）が加盟。

2 OECDウェブサイト，“What We Do”，Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, OECD

（<https://www.oecd.org/tax/transparency/what-we-do/>（2024年6月30日閲覧））

税者の秘密が手厚く保護されている³ことがわかるが、税務職員に厳格な守秘義務が課されているのは、「納税者等の秘密が外部にもれて、その利益が害されるのを防止するためである」とともに、「納税者等の秘密が租税職員から容易にもれるようでは、納税者等の租税行政に対する協力は期待できない」という理由によるものである（金子 2021, p.936）。納税者等の情報が税務当局以外に公表されるような場面では、そもそも守秘義務の対象となる納税者等の秘密の要件を欠くこととなるため、ここでは、納税者等と税務当局との二者間の関係が前提とされていると考えられる。

したがって、従来の税の透明性は「税務当局に対する透明性」を意味しており、税務当局以外に対する透明性は議論の対象になって来なかったと言えることができる。

(2) 「税の透明性」の潮流

しかし、近年見られるような税の透明性の潮流では、税の透明性は「税務当局に対する透明性」だけではなく、「投資家に対する透明性」や「一般市民に対する透明性」をも意味するようになっており、より拡張して用いられるようになっている（以下、一般市民に対する透明性まで含めた税の透明性については「税の透明性」と記載して従来の税の透明性と区別する）。

吉村教授は、「税の透明性」の潮流の背景には、「富裕層や多国籍企業によって巧妙な租税回避が行われ、彼らが不当に税を逃れているとする一連の報道」を指摘している（吉村 2017, p.633）。確かに、世界金融危機以降、租税回避スキームを利用している多国籍企業に対する視線は世界的に厳しさを増しており、また、パナマ文書などのリークでは富裕層がタックス・ヘイブンを利用して課税逃れを行なっている状況が示され、批判が相次いだ。

3 国家公務員法による罰則が「一年以下の懲役又は五十万円以下の罰金」であるのに対して、国税通則法による罰則は「二年以下の懲役又は百万円以下の罰金」と加重されている。

しかし、富裕層や多国籍企業の租税回避や課税逃れに対する厳しい見方が強まっただけであれば、例えば、富裕層や多国籍企業に対する税務当局の調査権限の強化や税務情報収集の拡充などの施策を実施することによって対応は可能であると考えられることもでき、従来の税の透明性の枠内の議論にとどまることもできたはずである。それにとどまらず、一般市民に対する透明性まで含めた「税の透明性」にまで議論が及んだ背景には、経済のグローバル化に対して、原則として自国内でしか課税権を行使できず、国際的な課税に十分に対応しきれていない各国の税務当局の限界も意識されているのではないかと考えられる。この点を増井教授と宮崎弁護士は「経済はグローバル、課税はローカル」と表現している（増井・宮崎 2019, pp.2-3）。こうした観点から、税務当局の能力には限界があるため、「税の透明性」を達成しなければならないという議論が出てきたと考えられる。

「税の透明性」の新たな潮流が強く見られる分野としては、(ア) 国別報告書（CbCR）の公開、(イ) 実質的支配者（Beneficial Owner）情報の公開、(ウ) 納税者による自発的な税務情報の公開が挙げられる。

(ア) 国別報告書（CbCR, Country-by-Country Reporting）の公開

CbCRとは、2012年以降、OECDとG20が中心となって進めたBEPS(Base Erosion and Profit Shifting) プロジェクト⁴の一環として導入が合意されたものであり、一定の多国籍企業グループに対して、収入金額、税引前当期利益（損失）額、納付税額等を国別に報告することを義務付ける制度である。CbCRの提出先は、原則、多国籍企業グループの最終親会社の居住地国の税

4 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) プロジェクトとは、2012年にOECDが多国籍企業の課税逃れや所得移転といった問題に対処することを目的として立ち上げたプロジェクトで、G20の要請を受けて策定された15項目のBEPS行動計画（BEPS Action Plan）に沿って、国際的な議論が行われ、2015年9月に最終報告書が取りまとめられた。

務当局であるが、これを多国籍企業グループのウェブサイト等で公開することを義務付けることが主張され、一部の国・地域で実際に導入されている。次章以下では、CbCRを中心に税の透明性を考察することとなっており、詳細はそこで見ることとする。

(イ) 実質的支配者 (BO, Beneficial Owner) 情報の公開

実質的支配者 (BO, Beneficial Owner) とは、オフショアなどで設立した会社等の背後で実質的に支配を行なっている者のことであり、我が国においては「法人の議決権の総数の4分の1を超える議決権を直接又は間接に有していると認められる自然人等」と定義されている(犯収法第4条①四, 犯収法施行規則11条②)。実質的支配者情報については、公的機関がこれらを保有することで「法人の透明性を向上させ、資金洗浄等の目的による法人の悪用を防止する観点から、FATF(金融活動作業部会)の勧告や金融機関からの要望等、国内外の要請が高まっているところ」⁵であり、我が国でも2022年4月から「実質的支配者リスト制度」⁶が創設された。さらに、公的機関が実質的支配者情報を保有するだけでなく、一般への公表まで義務付けている国もあり、こうした取扱いまで求める声がある。

(ウ) 納税者による自発的な税務情報の公開

多国籍企業の中には、こうした「税の透明性」の潮流を受けて、自発的に

5 法務省ウェブサイト「実質的支配者リスト制度の創設(令和4年1月31日運用開始)」

(https://www.moj.go.jp/MINJI/minji06_00116.html (2024年6月30日閲覧))

6 上記の法務省ウェブサイトの記載によると、制度の概要は以下の通り。

「資本多数決法人である株式会社(特例有限会社を含む。)からの申出により、商業登記所の登記官が、当該株式会社が作成した実質的支配者リストについて、所定の添付書面により内容を確認した上でこれを保管し、登記官の認証文付きの写しの交付を行うもの」

税務情報を公開するところが増えている。

国際的な動きとしては、GRI（Global Reporting Initiative）⁷が、2019年に非財務情報の開示の基準であるGRI Standardに税務情報を追加し（GRI 207）、税引前損益や実際に支払った法人所得税などについて国別に開示することを義務付けたことなどが挙げられる。

報道によると、英国の携帯通信のボーダフォン・グループ、石油大手BP、英蘭の食品・日用品大手のユニリーバ、デンマークのビール会社カールスバーグは国別納税状況などを含む税務情報を自社ウェブサイトで公表している⁸。また、我が国においても、日本経済新聞がTOPIX 100構成企業を対象に行った調査において、3割（32社）が国別や地域別の納税額を自主的に開示している⁹。

（3）小括

税の透明性に関する議論では、富裕層や多国籍企業の租税回避に対する一般市民の厳しい態度や各国の税務当局の限界などもあり、従来の「税務当局に対する透明性」を超えて、「投資家に対する透明性」や「一般市民に対する透明性」にまで対象が拡張されてきた。そして、新たな「税の透明性」の潮流が最も顕著に見られるのが、（ア）CbCRの公開、（イ）実質的支配者情報の公開及び（ウ）納税者による自発的な税務情報の公開の分野であることを見た。次章以下では、これらの分野のうち、（ア）CbCRの公開に関して、Public CbCRを中心に見ることとし、「税の透明性」の潮流に関する考察を

7 GRI（本部：蘭・アムステルダム）は、経済、環境、社会に与えるさまざまなインパクトについて一般の人々に情報提供する際の、国際的なベストプラクティスを反映している規準作りを行う国際的な非営利団体。

8 日本経済新聞電子版（2017/3/20）「グローバル企業、詳細な税務情報公表 節税批判受け」

9 日本経済新聞電子版（2022/12/4）「国別納税額、主要企業の3割が自主開示 投資家らを意識」

進めることとしたい。

3. 国別報告書（Country-by-Country Reporting）の概要

「税の透明性」が議論となっている場面の一つである Public CbCR について見る前に、本章では、Public CbCR の前提である CbCR について確認しておく。

(1) CbCR の導入の経緯

国別報告書（CbCR, Country-by-Country Reporting）は、BEPS プロジェクトにおける『行動13 移転価格文書及び国別報告書（Action 13, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting）』（以下、行動13とする）の成果として導入された。

そもそも、BEPS プロジェクトは、①グローバル企業は払うべき（価値が創造される）ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築するという実質性、②各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性の向上、③企業の不確実性の排除という予見可能性の3つを柱として進められ¹⁰、行動13は②の透明性の向上に関わるものであった。

また、行動13のタイトルからもわかる通り、CbCR は移転価格税制に関連するものである。移転価格税制とは、企業グループ内において、海外の関連企業との間の取引（関連者間取引）を通じた所得の海外移転を防ぐため、独立した第三者との取引価格（独立企業間価格）で行われたものとみなして所得を計算して課税する制度であるが、多国籍企業グループが行うグローバル

10 第24回 政府税制調査会（2015年10月23日）会議資料（財務省説明資料「BEPS プロジェクトの最終報告について」）

（https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20151022_27zen24kai2.pdf（2024年6月30日閲覧））

な取引の複雑化や独立企業間価格の算定が困難な無形資産取引の増大もあって、移転価格課税が機能しにくくなっていた。これに対して、CbCRは、多国籍企業グループの国別の所得、経済活動、納付税額などを共通の様式で関連する国・地域の税務当局が把握することで、主としてハイレベルな移転価格リスク評価に役立てるために導入されたものであり¹¹、他の移転価格文書（マスターファイル、ローカルファイル）と併せて、移転価格リスクに対する透明性を向上させることが企図されていた。

ただし、これらの透明性については、従来の「税務当局に対する透明性」であった。行動13最終報告書においても、「税務当局は機密情報（営業秘密、科学的秘密等）及び移転価格文書パッケージ（マスターファイル、ローカルファイル、CbCR）に含まれる商業上の秘密情報の公表が行われないように、すべての合理的な措置をとるべきである。また、税務当局は納税者に対して移転価格文書内の情報の秘密が守られることを保証すべきである。」（OECD 2015, パラグラフ44, p.19）とされており、税務当局以外へのCbCRを含む移転価格文書の情報の公表は全く意図されていなかった。

(2) CbCRの様式

BEPSプロジェクトにおいて合意されたCbCRの様式として、我が国の国別報告事項の様式を例示する¹²。CbCRの中心部分となる表1では、多国籍企業グループ（1年間の連結総収入金額が7.5億ユーロ以上）の収入金額（関連者、非関連者、合計）、税引前当期損益の額、納付税額、発生税額、資本金額、利益剰余金額、従業員数、有形資産の額について国別の合計額を記載することとなっている。また、表2では国ごとの構成会社等の名称、主な事

11 CbCRの使用目的としては、ハイレベルな移転価格リスク評価に加えて、その他のBEPS関連リスクの評価も挙げられている（OECD 2015, パラグラフ59, p.22）。

12 日本では、BEPSプロジェクト行動13最終報告書を受けた平成28年度税制改正において、国別報告事項として導入されている（租税特別措置法66条の4の4）。

業活動について、表3では追加情報を記載するようになっている。

なお、表1のそれぞれの項目については、多国籍企業グループは「連結財務諸表、個々の事業体の法定財務諸表、規制財務諸表や管理会計計算書から

図1. 国別報告書(CbCR)の様式(表1~表3)

表1 居住地国等における収入金額、納付税額等の配分及び事業活動の概要
Table 1. Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction

		多国籍企業グループ名 Name of the MNE group :		対象事業年度 Fiscal year concerned :		使用通貨 Currency used :			
居住地国等 Tax Jurisdiction	収入金額 Revenues			税引前 当期利益 (損失)の額 Income Tax Paid (on Cash Basis)	納付税額 Income Tax Accrued - Current Year	発生税額 Income Tax Stated Capital	利益剰余金 の額 Accumulated Earnings	従業員の数 Number of Employees	有形資産(現金及び現金同等物を除く)の額 Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	非関連者 Unrelated Party	関連者 Related Party	合計 Total	Profit (Loss) before Income Tax	Income Tax Paid (on Cash Basis)	Income Tax Accrued - Current Year	Stated Capital	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents

表2 居住地国等における多国籍企業グループの構成会社等一覧

Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

		多国籍企業グループ名 Name of the MNE group :		対象事業年度 Fiscal year concerned :									
居住地国等 Tax Jurisdiction	居住地国等に所在する構成会社等 Constituent Entities Resident in the Tax Jurisdiction	居住地国等が構成会社等の所在地と異なる組合の居住地国等 Tax Jurisdiction of Organization or Incorporation if Different from Tax Jurisdiction of Residence	主要な事業活動 Main business activity (ies)										
			研究開発 Research and Development	知的財産の保有 Holding of Intellectual Property	購買 Purchasing or Procurement	製造 Manufacturing or Production	販売 Sales, Marketing or Distribution	サービス提供 Provision of Services to Unrelated Parties	内部グループ金融 Internal Group Finance	規制金融サービス Regulated Financial Services	保険 Insurance	株、株式、有価証券の保有 Holding Shares or Other Equity Instruments	銀行 Banking
	1.												
	2.												
	3.												
	1.												
	2.												

表3 追加情報

Table 3. Additional Information

多国籍企業グループ名 Name of the MNE group :	
対象事業年度 Fiscal year concerned :	
(必要と考えられる追加の情報や国別報告事項に記載された情報への理解を円滑にする説明等を英語で記載してください。)	
Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the Country-by-Country Report.	

(出所：国税庁ホームページ「特定多国籍企業グループに係る国別報告事項表1から表3」

(https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/takokuseki_03.pdf (2024年6月30日閲覧))

データの選択をできる」（OECD 2015, p.32）とされており、CbCRの会計データに適用される会計基準については特定の基準が示されていない。

（3）CbCRの情報交換の方法

多国籍企業グループは各事業年度の終了後、12か月以内にグループの最終親会社等が作成したCbCRは、原則、最終親会社等の居住国・地域の税務当局に提出される。そして、提出されたCbCRは、各国・地域の税務当局間の自動的情報交換によって子会社（構成会社等）の所在する国・地域の税務当局に共有される（条約方式）。他方で、自動的情報交換のための租税条約が締結されていない国・地域やそもそもCbCRの提出を義務付けていない国・地域に所在している多国籍企業グループについては、子会社の居住国・地域の税務当局は子会社からCbCRの提出を求めることもできる（子会社方式）。

このように条約方式を原則として例外的に子会社方式で、関係する国・地域の税務当局間でCbCRは共有されることとなるが、CbCRを共有する国・地域は、①CbCR情報の守秘を法的に保護する必要があるという守秘義務（Confidentiality）、②行動13で示された様式に基づいたCbCRを法的に義務付ける一貫性（Consistency）、③ハイレベルな移転価格リスク評価や他のBEPSリスク評価のためのCbCR情報の適切な使用（Appropriate Use）の3要件を満たす必要がある（OECD 2015, p.22）。これらのうち、守秘義務については、行動13最終報告書で示されているCbCR義務付けのためのモデル国内法や権限ある当局間合意では、以下のような規定が置かれている（OECD 2015, pp.43, 49, 62, 68）。

- モデル国内法（Model Legislation related to Country-by-Country Reporting）

「第6条② [税務当局名] は、少なくとも税務行政執行共助条約¹³の

13 税務行政執行共助条約は、1980年代後半からの欧州評議会及びOECDによる交渉

規定に基づいて提供された情報に適用される場合と同程度に、CbCRに含まれる情報の守秘を保持しなければならない。」

○ 権限ある当局間合意 (Competent Authority Agreement)¹⁴

「第5条① 情報交換された全ての情報は、交換された情報の使用を制約する規定を含めて、本条約（または本協定）に規定された守秘に関するルール及びその他のデータ保護に関する規定に従う。」

したがって、CbCRについては守秘を前提として共有されることが前提条件となっており、従来の「税務当局に対する透明性」としての税の透明性が想定されていると考えることができる。

(4) CbCRの導入状況と交換実績

OECDの統計 (OECD 2023a, Country-by-country reporting statistics)

を経て1995年に発効したもので（2011年には改正議定書が発効）、税務当局間での相互支援の実施の円滑化を目的として、①情報交換（締約国間において租税に関する情報を相互に交換すること）、②徴収共助（滞納者の資産が他の締約国にある場合、他の締約国にその租税の徴収を依頼すること）、③送達共助（租税に関する文書の名宛人が他の締約国にいる場合、他の締約国にその文書の送達を依頼すること）について規定している。2023年9月現在、130か国が署名している（我が国は2011年11月に本条約・改正議定書に署名し、2013年10月に発効済み）。

14 行動13最終報告書では、CbCRの自動的情報交換のための多国間の権限ある当局間合意 (CbC MCAA, Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports)、二国間の租税条約に基づく情報交換のための権限ある当局間合意 (DTC CAA, Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports on the basis of a Double Tax Convention) 及び税務情報交換協定に基づく情報交換のための権限ある当局間合意 (TIEA CAA, Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports on the basis of a Tax Information Exchange Agreement) のそれぞれのモデル条文が含まれているが、守秘についての規定は同じ内容となっている。

によると、2020年度には93を超える国・地域でCbCRが導入されており、現在は100を超えている(図2参照)。これらのうち、CbCR統計では、56の国・地域から7,583のCbCRデータの提供があった。CbCRの国別の件数は表1の通りである。米国が1,759件と最多であり、日本(904件)、中国(691件)、

図2. CbCRを義務付けた国数

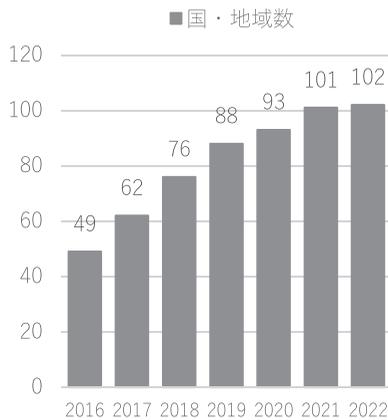
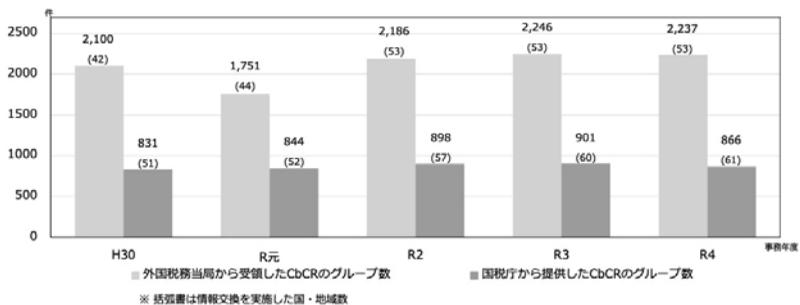


表1. 国別のCbCRの件数（2020年度）

	国名	CbCRの件数
1	米国	1,759
2	日本	904
3	中国	691
4	ドイツ	419
5	英国	399
6	韓国	247
7	フランス	235
8	香港	231
9	カナダ	230
10	オランダ	162

(出所：OECD, “Country-by-country reporting statistics”, in Corporate Tax Statistics 2023)

図3. 我が国のCbCRの情報交換事績の推移



(出所：国税庁「令和4事務年度 租税条約等に基づく情報交換事績の概要」

(<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0023001-009.pdf> (2024年6月30日閲覧))

ドイツ（419件）、英国（399件）と続いている。

また、我が国のCbCRの情報交換の事績についてみると、国税庁からは61の外国税務当局に866件のCbCRを提供する一方、国税庁は53の外国税務当局から2,237件のCbCRを受領している（図3参照）。

(5) 小括

本章では、BEPSプロジェクトの一環として導入されたCbCRについて見た。CbCRは、移転価格リスク評価等のための制度で、関連する国の政府の間で守秘を前提に情報交換によって共有されるものであり、税務当局に対する税の透明性を確保することを目的としている。この点、次章で見るPublic CbCRと大きく異なっている。

4. 国別報告書の公開（Public CbCR）についての議論

前章ではBEPSプロジェクトの一環として導入されたCbCRの概要について見たが、本章ではCbCRを公開すべきであるとするPublic CbCRの議論について見ることとする。

(1) Public CbCRに関する主張

Public CbCRとは、多国籍企業にCbCRを作成して税務当局に提出を義務付けるだけでなく、ホームページ等で一般に公開することまで義務付けるというものであるが、Public CbCRの発想は、BEPSプロジェクトで初めて現れたものではない。

Public CbCRは、2003年にリチャード・マーフィー氏（英国の公認会計士・政治経済学者）が提案¹⁵したものが最初であった。マーフィー氏は国際

15 リチャード・マーフィー氏（Richard Murphy）は、英国の公認会計士・政治経済学者で、Tax Justice Networkで税の正義に関する活動を行っている。2003年の

会計基準として国境を越える企業に Public CbCR を義務付けることを提案していたが、その後、Tax Justice Network 等の NGO のキャンペーンの一つとして採用されるようになり、こうした動きもあって 2013 年には EU において石油、ガス、採掘及び伐木セクターの企業に対して Public CbCR を義務付けるよう会計指令（Directive 2013/34/EU）及び透明性指令（Directive 2004/109/EC）が改正された。さらに、資本要件指令の改正（Directive 2013/36/EU）により、金融機関に対して Public CbCR が義務付けられた。このように、EU 域内においては、一部のセクターにおいてはすでに Public CbCR が導入されていたという経緯がある。

また、BEPS プロジェクトにおいては、「3. 国別報告書（Country-by-Country Reporting）の概要」で見た通り、CbCR については公表が前提とされていなかったが、CbCR についての議論が始まった初期の段階から、パブリック・コンサルテーションなどで NGO 等から主張されていたという経緯がある。その際の NGO から示された意見では、Public CbCR を導入すべきである理由として、以下の点が主張されていた¹⁶。

① 多国籍企業の説明責任及び透明性の向上

Public CbCR を義務付けることで、多国籍企業の経営に関する説明責任が増大し、投資家や一般市民は、タックス・ヘイブンの利用などによる政治的リスクや評判に傷が付くリスクを特定することに役立つ。また、透明性の向上は、企業の収益活動に対する投資家の理解にも役立つ。加えて、多国籍

論文“A Proposed International Accounting Standard –Reporting Turnover and Tax by Location”では、国境を越える企業（transnational corporations）の事業体とその所在地、事業活動、事業体ごとの売上高（関連者・非関連者）、事業体ごとの仕入高（関連者）、事業体ごとの付加価値、国別の損益額、国別の納付税額などについて公開することが提案されている。

16 2014年のBEPSプロジェクト行動13に関するパブリック・コンサルテーションに寄せられた意見（BEPS Monitoring Group, OxfamなどのNGO）等を参照した。

企業が課税逃れをしているという話が多かったが、CbCRを公表することにより、一般市民の多国籍企業に対する信認を回復することも可能となる。

② 一般市民の「知る権利」

一定の営業秘密の守秘は尊重されるべきであるが、CbCR情報に含まれるような情報は、多国籍企業の活動によって影響を受ける一般社会が知ることには問題はなく、一般市民は多国籍企業の活動や納付税額に関する情報を受け取る正当なアクターである。

なお、営業秘密については厳格に考えるべきであり、また、グローバルに適用されることとなれば特定の企業の競争上の地位に影響することはないと考えられる。

③ 一般市民による監視 (watchdog) 機能

税務当局だけでなく、一般市民や他の監視アクター（議員、学者、メディアなど）が多国籍企業の活動や納税について監視することで、多国籍企業のアグレッシブな課税逃れを抑止することができる。

④ 税務当局の課税権の限界

多国籍企業がグローバルに経済活動を行っているのに対して、各国の税務当局は多国籍企業の活動の一部しか把握できておらず、特に発展途上国は他国との税務情報交換に頼らざるを得ない状況にあるが、Public CbCによって多国籍企業のグローバルな活動の全体像を把握することが可能となる。

⑤ これまでの実績

すでに自発的に税務情報を公開する多国籍企業が増加しているという現状がある上、すでにPublic CbCRの法制化が一部のセクターや一部の国・地域で実施されている（(1) で見たEUのPublic CbCRなど）。

(2) Public CbCRに対する経済界の反応

こうしたPublic CbCRを導入すべしとの主張に対して、経済界では反対の意見が強い。主な反対理由は以下の通りである¹⁷。

① 税務情報の守秘は税務コンプライアンスの大原則であること

税務情報の守秘は、効率的・効果的な税務行政の中心的な原則であり、企業を保護するだけでなく、納税者と税務当局との間のよりオープンなコミュニケーションを可能とするものである。

② CbCR情報は、極めて機密性が高く、親会社のみが全体を保持可能なものであること

CbCRには、極めて機密性の高い、又は、潜在的に営業に与える影響の大きい情報が含まれており、第三者に公開されるべきではない。また、こうした情報は通常、親会社のみが全体を保持可能なものであり、公開されると多国籍企業のコーポレート・ガバナンスに重大な影響が生じかねない。

なお、BEPSプロジェクトを進めてきたOECD自身はPublic CbCRに対しては否定的な立場である¹⁸。Public CbCRは、BEPSプロジェクトの行動

17 2014年のBEPSプロジェクト行動13に関するパブリック・コンサルテーションに寄せられた意見（BIAC（現Business at OECD）、経団連）等を参照した。

18 OECD租税政策・税務行政センター（CTPA）の元局長も、日本での講演で、CbCRはあくまでも税務当局への非公開の情報にとどめるべきであると主張してきたと述べている（経団連タイムス「サンタマン ブランズウィック・グループ パートナーが講演ーパブリックCbCR、デジタル課税等の国際課税の諸課題を議論」

（https://www.keidanren.or.jp/journal/times/2023/0525_11.html（2024年6月30日閲覧））

また、同センターの副局長（当時）もPublic CbCRはBEPSプロジェクトやInclusive Framework（BEPSプロジェクトの枠組みが発展したもので、BEPSプロジェクトに続いてデジタル経済に対する課税やBEPSプロジェクトの相互審査などを担

13の一環として国際的な合意に至ったCbCRの制度の意義を失わせることにもなりかねないことが背景にあると考えられる。

(3) 小括

本章では、Public CbCRについての議論について、導入すべきであるというNGO等の主張とそれに否定的な経済界の主張それぞれを概観した。CbCRとPublic CbCRとの最大の違いは一般市民等に対する公開の有無であるが、この点についてはNGO等と経済界とでは考え方が全く異なっていることを示した。こうした状況であるにもかかわらず、一部の国や地域ではすでにPublic CbCRの導入が進んでいる現状がある。次章ではPublic CbCRの実際の導入状況について見ることにする。

5. 各国のPublic CbCRの導入状況

前章で見たように、Public CbCRについては経済界などが強く反対しているにもかかわらず、NGOによる運動などを背景として、Public CbCRの導入の動きが進んでいる。本章では、EUと豪州における現状について見ることにする。

(1) 欧州連合 (EU)

EUにおいては、2016年に欧州委員会から提案されたPublic CbCRに関する指令案¹⁹が、2021年にEU理事会（閣僚理事会）で採択された後、欧州議

当している。現在147か国・地域が参加(2024年5月28日時点))に参加している国・地域の立場ではないと説明している (Amanda Athanasiou, “Tax Officials Address Prospect of Public CbC Reports”, Tax Notes International, Volume 89, Number 12 (March 19, 2018), p.1213)。

19 BEPSプロジェクトで合意されたCbCRをEU域内で導入する際には、経済・財政理事会 (ECOFIN) で議論が行われ、全会一致が必要な租税政策に関する指令

会で承認されている（Directive（EU）2021/2101）。

（ア）導入の経緯

欧州では、BEPSプロジェクト行動13に基づくCbCRの議論と並んで、EU域内での租税回避への対応と税の透明性の向上に関する作業が進められており、Public CbCRの導入を求める声も強かった。2015年に欧州委員会が実施したパブリック・コンサルテーション（European Commission（2016a），p.5-6，15-16）では、NGOと労働組合のほとんど（96%）と個人の約9割（88%）は、EUは税の透明性について世界の最先端に位置し、BEPSプロジェクトの水準も上回るべきであると考えており、より完全な情報公開を求めている。他方、経済界では、およそ半数（45%）は平等な競争の観点から国際的な水準と同じペースで透明性を高めるべきであると考えており、およそ3分の1（34%）は現状維持でよいと考えていた。なお、追加の情報公開を望む企業はわずかであった。

こうした状況を背景として、欧州委員会は、公平性や透明性を求める市民の要求に応える必要性やEUが世界で参照されるモデルとなる必要性を認識し、また、欧州議会は、企業の透明性や責任の促進を通して社会福祉に貢献

（Council Directive（EU）2016/881）として採択されたのに対して、Public CbCRについては、欧州委員会は租税政策ではなく、競争力理事会（COMPET）で議論され、特定多数決（加盟国の55%（15か国）以上及びEU域内人口の65%以上を可決要件）で採択可能な会計指令として提案した。その際、欧州委員会は、当該指令案は税制の調和を提案するものではなく、税についての財務報告義務に関係するものであり、会社法や会計・財務報告に関する分野に含まれると説明していた（EU（2016b），p.2）。この点については一部の加盟国から異議が示されることもあった（例：加盟10か国は当該指令案について目的・内容とも「財政規定（fiscal provisions）」に関係するものであるとして反対する共同声明を公表した（https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_14038_2019_ADD_1（2024年6月30日閲覧））が、EU法務部は、欧州委員会を支持する見解を示した（https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/JURI-AL-597460_EN.pdf（2024年6月30日閲覧））。

するために法人税に対する一般市民の監視機能（public scrutiny）を向上させる必要があり、Public CbCRはその手段として必要であると言及していた（Directive（EU）2021/2101前文）。

（イ）制度の概要

EUで導入されたPublic CbCRは、報告対象となる企業の売上高の基準（7.5億ユーロ）はBEPSプロジェクトで合意されたCbCRと同様である他、開示項目についても重なる部分が多い。BEPSプロジェクトで合意されたCbCRと大きく異なる点は、①対象となる国・地域による取扱いの違い、②報告項目の省略制度の有無、③開示の有無などである²⁰。

① 対象となる国・地域による取扱いの違い

BEPSプロジェクトに基づくCbCRでは、記載内容については各国・地域別の合計額を記載することとされているのに対して、EUのPublic CbCRでは、EU域内及びEUが非協力的な国・地域であると指定している国・地域については国・地域ごとの合計額を記載する必要があるが、それ以外については国・地域ごとではなく、それらの合計額でよいとされる（Article 48（c）（5），Directive（EU）2021/2101）。

② 報告項目の省略制度の有無

EUのPublic CbCRでは、開示することにより企業の営業上の立場が著しく損なわれる（seriously prejudicial）場合には、加盟国は理由を付した上で報告項目を省略することが認められている（ただし、省略の日から5年以内の開示が求められている）（Article 48（c）（6），Directive（EU）2021/2101）。

20 その他、OECDのCbCRが直前の事業年度の連結グループ売上を参照しているのに対して、EUのPublic CbCRは直近の二事業年度のそれぞれを参照しているという相違点はある（Article 48（b）（3），Directive（EU）2021/2101）。

なお、EUが非協力的な国・地域であると指定している国・地域については省略制度の適用は認められない。

他方、BEPSプロジェクトに基づくCbCRでは、こうした省略制度は認められていない。

③ 開示の有無

BEPSプロジェクトに基づくCbCRは税務当局間の情報交換であり、守秘が義務付けられていたが、EUのPublic CbCRでは公開が義務付けられる（Article 48(d), Directive (EU) 2021/2101）。公開は、2024年6月22日以後に開始する事業年度について、各事業年度の終了後12か月以内に企業グループのウェブサイトまたはEU加盟国の登記所のウェブサイトで開示し、その後少なくとも5年間は閲覧できるようにすることが義務付けられている。

（ウ）加盟国の導入状況

当該会計指令によって、EU加盟国は2023年6月22日までに国内法化（transposition）することとなった。2024年6月時点で、EU27加盟国中23か国ですでに国内法化が終了している²¹。

（2）豪州

豪州では、2022年の総選挙で当時の野党（現在の与党）の労働党によって示されたPublic CbCRに関する選挙公約が、その後のパブリック・コンサルテーションの実施などを経て、2024年6月に税関連法²²の改正案として法

21 KPMG, “EU Public Country-by-Country Reporting: Implementation state of play (Updated: June 24, 2024)” を参照した。

(<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2023/07/eu-public-cbcr-implementation-tracker.pdf> (2024年6月30日閲覧))

22 1953年税務行政法 (Taxation Administration Act 1953)。

律案 (Treasury Laws Amendment (Responsible Buy Now Pay Later and Other Measures) Bill 2024) が議会で提出されている。

(ア) 導入の背景

豪州では、2022年に政権交代が行われたが、その際、与党に返り咲いた労働党の選挙公約 (election commitment) において、多国籍税制のインテグリティ・パッケージ (Multinational Tax Integrity Package) が盛り込まれ、その中で、国際的なタックス・ギャップを埋めることを目的として、豪州国税庁 (Australian Taxation Office) による公開のために、重要なグローバル企業 (significant global entities) に国・地域別の税務情報及び「税に対する取組み (approach to tax)」の作成・提出を義務付けることが明記された。

また、パブリック・コンサルテーションでは、EUのPublic CbCRや現行のCbCRの制度との整合性、守秘や営業上の機密情報の取扱いなどに対する意見が見られ、全ての意見ではないものの、Public CbCRのコンセプトについて概ね受け入れられたとされている (Australian Parliamentary Library (2024), p.11)。

(イ) 制度の概要

豪州のPublic CbCRは、EUと同様にBEPSプロジェクトに基づくCbCRを基礎としているが、EUのPublic CbCRや「2.(2)(ウ) 納税者による自発的な税務情報の公開」で見たGRI 207を参考にしている部分が大きく、BEPSプロジェクト行動13に基づくCbCRとは区別される。

豪州のPublic CbCRの対象となる企業は、連結グループ売上が10億豪ドル以上のCbC報告対象グループ企業の一部である事業体であるなどの基準がある他、EUのPublic CbCRと同様、①対象となる国・地域による取扱いの違い、②公開免除制度の有無、③開示の有無について、BEPSプロジェクト

トで合意された CbCR とは異なっている。

① 対象となる国・地域による取扱いの違い

BEPS プロジェクトに基づく CbCR では各国・地域別の合計額を記載することとなるが、豪州の Public CbCR では、豪州及び「特定国・地域(specified jurisdiction)」²³については各国・地域別の合計額が報告されて公表されることとなるものの、その他の国・地域に関してはそれらの合計額が公表される（1953年税務行政法改正案 3 DA(1)(d) 及び (e)）。なお、対象となる企業は国・地域別の合計額の公表を選択することもできる（1953年税務行政法改正案 3 DA(2)）。

② 公開免除制度の有無

豪州の Public CbCR では、国税庁長官は、公開を免除する企業グループの種類を指定し、また、特定の報告期間における個別企業及び個別の報告項目についてそれぞれ公開を免除することができる（1953年税務行政法改正案 3 DB(4)~(8)）。BEPS プロジェクトに基づく CbCR ではこのような制度は認められていない。

③ 開示の有無

BEPS プロジェクトに基づく CbCR は税務当局間の情報交換であり、守秘が義務付けられていたが、豪州の Public CbCR では、2024年7月1日以後に開始する事業年度から、各事業年度の終了後12か月以内に公表の対象となる情報を豪州国税庁に提出することが義務付けられることとなり（1953年税務行政法改正案 3 D(3)）、豪州国税庁は受領後、速やかに政府のウェブサイトにおいて公開することとされている（1953年税務行政法改正案 3 D(4)）。

23 財務大臣の決定（Determination）によって指定されることとなる（1953年税務行政法改正案 3 DA(4)）。

(ウ) 現在の状況

豪州の Public CbCR に関する法案は、2024年6月末時点で、豪州議会下院で可決され上院に送付されている。上院で可決され、国王の裁可 (Royal Assent) を経れば成立するが、施行は国王の裁可後の最初の四半期の初日からとなる (6月末までに国王の裁可があれば7月1日からとなる)。Public CbCR の適用対象となるのは、2024年7月1日以後に開始する報告期間 (改正法案では連結会計年度等) とされている。

(3) 小括

本章では、主に EU 及び豪州における Public CbCR の導入状況について概観した。どちらの Public CbCR も公開情報の一部については国別ではなく、合計額を示すこととされているが、守秘を前提として導入されている CbCR の情報の部分的な公開を義務付けるものである点は共通している。他方、公開の方法については、EU では会計情報として各企業に自ら公開させるのに対して、豪州では税務情報として豪州国税庁が公開するといった違いがある。一口に Public CbCR といってもその実施方法等については各国の税制や情報公開や守秘に対する考え方の違いなどを反映して、制度の内容は大きく異なり得ることがわかった。

6. 「税の透明性」の根拠

前章まで、「税の透明性」の新しい潮流が見られる分野として、Public CbCR に関する主張や導入状況について見てきた。Public CbCR のような「税の透明性」の根拠としては様々に考えられるが、①企業の説明責任や透明性の向上や一般市民の「知る権利」(「4.(1) Public CbCR に関する主張」の①及び②)、②一般市民による抑止効果(「4.(1) Public CbCR に関する主張」の③及び④)が主な主張になると考えられる。

（1）企業の説明責任や透明性の向上や一般市民の「知る権利」

税の透明性について、税務当局に対する透明性だけでなく、投資家に対する透明性や一般市民に対する透明性にまで広げることによって、企業はより説明責任を果たすようになるとともに、企業活動や財務内容などに関する透明性の向上につながり、ひいては、一般市民の「知る権利」にも資するという主張である。

こうした主張に対しては、従来の税務当局を対象とする税の透明性は、納税者と税務当局との間の関係であり、税の透明性を税務当局に対するものに限定し、税務当局に守秘を義務付けることによって効率的・効果的な税務行政を可能とするものであるため、こうした関係を損ねることは、税務コンプライアンスの低下につながるとの反対が想定される（「4.（2）Public CbCRに対する経済界の反応」の①）。

この点、5.（1）のEUのPublic CbCRで触れたパブリック・コンサルテーションでは、税務情報を公開することの潜在的なメリット・デメリットに関して、企業は総じて税務情報の公開はデメリットでしかないと考えており、デメリットとしては、(i) EU企業の事業戦略の暴露、(ii) EU企業の競争力の弱化、(iii) 加盟国の税収減少²⁴、(iv) EUと第三国の税務当局間の関係の悪化²⁵、(v) 誤った解釈に基づくEU企業の風評被害が挙げられている。他方、個人やNGOからは、企業間の競争条件の平準化、幅広い関係者や投資家への税務情報の提供や途上国税務当局の負担軽減、政府活動の第三者的分析などを通じた企業の説明責任の向上や一般市民に対する信頼の回復が図

24 パブリック・コンサルテーションでは、税務情報の公開によって、税務行政のリソースが税の徴収と公開情報についての外部からの照会や税務行政プロセスの政治化により、公平・効率的な税務行政が難しくなるとの企業から提出された意見が紹介されている。

25 同様に、パブリック・コンサルテーションでは、EUが税務情報を公開することによって、企業のコンプライアンスコストが上昇し、追加的な事務コストが生じるため、途上国等にとって不利になるとの企業からの意見が紹介されている。

られるとの正反対の意見が示されている。

(2) 一般市民による監視機能に基づく抑止効果

税の透明性を投資家や一般市民に対するものにまで広げることによって、税務当局だけでなく、投資家や一般市民による監視機能（watchdog機能）も期待できるようになるため、企業のアグレッシブなタックスプランニングなどについて抑止効果が働くという主張である。こうした主張に対しては、税の透明性を投資家に対する透明性や一般市民に対する透明性にまで広げることにより、本来、親会社のみ保有が可能となるような税務情報がグループ内だけでなく、一般市民にまで公開されることにより、公開情報を誤って理解されてしまうこと、競争相手に手の内を知られてしまうこと等により、結果として企業は風評被害を受けることになりかねないという懸念が示されている。

この点について、以前、我が国では所得税や法人税等について納税申告書の公示が実施されていた。これは、一定の納税者については、納税者の氏名及び住所（または居所）、申告納税額等を税務署で公示するという制度である。

表2. 我が国の旧所得税法・旧法人税法における申告書公示制度の概要

	対象者	公示内容
所得税 (旧所得税法 233条)	所得税額1,000万円超の個人	氏名、住所（または居所）、申告税額
法人税 (旧法人税法 152条)	(連結) 事業年度の所得金額が 4,000万円超の法人(注)	法人の名称、所得金額、その他の事項

(注) (連結) 事業年度が6か月以下の場合には「(連結) 事業年度の所得金額が2,000万円超の法人」となる。

当該公示制度は、昭和25年に申告書閲覧制度に代えて導入されたものであり、政府は公示制度について、「公示を端緒として税務執行当局に脱税等に

関する有力な情報が寄せられる場合があることや納税者が自ら正確な申告を行うことを間接的に促進する効果が期待できることから、適正な申告を確保する上で一定の役割を果たしている」²⁶とし、第三者の監視による牽制的効果の発揮が目的とされていたが（所得税については、昭和58年に所得公示方式から税額公示方式に変更された際に、高額納税者への顕彰の趣旨もかねるものとされた）、その後、「所期の目的外に利用されている面があるなど個人のプライバシーへの配慮の観点からは問題なしとしない」²⁷とされ、平成18年度（2006年度）税制改正で廃止された。こうした公示制度の導入から廃止の経緯を踏まえると、一般的に、申告情報を開示することで第三者監視による牽制的効果があるということが前提とされていたように考えられる。この点については、法人税について公示制度が廃止された後の企業の税負担削減行動の変化を分析し、公示制度の廃止後に企業の税負担削減行動がより積極的になったとする研究結果も示されている（山下他（2011））。ただし、同研究は公示制度の前後3年間についてその期間に上場している全企業（銀行・証券・保険・その他金融に属する企業及び投資法人を除く）のうち、必要なデータが入手できる企業・年について分析を行なったものであり、また、山下教授等も指摘しているように「企業の規模やガバナンスの強さ等によって、制度廃止に対する企業の税負担削減行動の変化は異なる可能性がある」点を踏まえると、今回のPublic CbCRの対象となるような多国籍企業グループの行動がどうなるかについてはより詳細な分析が必要になると思われる。

26 「衆議院議員鈴木康友君提出法人税法における公示制度に関する質問に対する答弁書」（平成16年6月22日内閣衆質159第125号）

（https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_shitsumon_pdf_t.nsf/html/shitsumon/pdfT/b159125.pdf?File/b159125.pdf（2024年6月30日閲覧））

27 政府税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」（平成14年6月）

（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2002/140614a.html>（2024年6月30日閲覧））

(3) 小括

本章では、①企業の説明責任や透明性の向上や一般市民の「知る権利」、②一般市民による抑止効果の観点から、「税の透明性」について検討した。①及び②はPublic CbCRに関する主張であったが、「税の透明性」の議論一般についても当てはまると考えられる。検討してみると、①、②ともまだ議論が十分ではなく、さらなる検討が必要な問題であることがわかったが、一部の国・地域では「税の透明性」の取組みが進められている現状があり、次章では、「税の透明性」に関する取組みに関して、再度、検討すべき内容について指摘したい。

7. 「税の透明性」に関する取組みの検討

これまで、従来の税務当局に対する透明性から投資家や一般市民に対する「税の透明性」へという流れがあることを見てきた。そして、こうした潮流は、もはや止めることは難しいとの見方が強いようである。脚注18で触れたOECD租税政策・税務行政センター（CTPA）の元局長の講演で、元局長は世界的な格差拡大への批判の高まりに基づく租税正義（tax justice）運動等を背景に、Public CbCRの世界的な導入は不可避となっているとの見解を示している²⁸、吉村教授はこうした潮流は「もう止まらないと見るべきだろう」と述べ、質的情報（税務戦略等）の適切な発信が求められるとしている（吉村（2017），p.650）。

確かに、租税の正義や公平に基づく主張には強い説得力があるように思われるし、また、こうした主張には抗し難いように感じられる。しかし、「税

28 経団連タイムス「サンタマン ブランズウィック・グループ パートナーが講演 - パブリック CbCR, デジタル課税等の国際課税の諸課題を議論」

(https://www.keidanren.or.jp/journal/times/2023/0525_11.html (2024年6月30日閲覧))

の透明性」に関する取組みを進める前に、以下の点について、もう一度、しっかり検討する必要があるのではないかと考える。

(1) 「税の透明性」の意義

第一に、そもそも「税の透明性」の意義とは何なのかという問題である。確かに税の透明性の対象を投資家や一般市民にまで広げて税務当局以外の監視機能を高めるといふ第三者による監視機能に係る主張には、大きなメリットがあるように思われる。しかしながら、税務情報を一般市民にまで公開することによって、どのような効果があるのかという点については未だ定かではないというのが実状ではないか。NGOは税務情報の公開によって企業に対する信頼感を高めることにつながると主張しているが、これも企業が税務情報の公開にどのように対応するか依存せざるを得ない。また、税務情報の公開には情報の収集などのためのコストを伴う。CbCR導入の契機となったBEPS行動13でも納税者のコストについて配慮することの必要性が明記されており、「企業のコンプライアンス・コストに配慮しつつ、税務当局に対する透明性を高めるために移転価格文書化に関するルールを発展させる」ことが求められていた（OECD（2015）、p.9）。さらに、一般市民に対して税務情報を開示することで監視（watchdog）機能が期待できる反面、経済界が懸念するように公開情報を誤解される可能性も否定できず、その場合には新たなコストが生じかねない。EUのパブリック・コンサルテーションを見ても、経済界とNGOなどではこれらの点に対する考え方が全く対照的であるが、「税の透明性」に伴うコストを踏まえた上で、第三者による監視機能はどれだけの効果が期待できるのか、検討が必要だろう。

(2) 「税の透明性」に関する取組みの対象

第二に、「税の透明性」の対象の問題である。かつての我が国の申告書公示制度は、法人だけでなく個人も対象としていたが、個人のプライバシーの

問題もあり廃止されたことは前述の通りである。今後、「税の透明性」に関する取組みを進めることとなった場合でも、個人まで対象に含めることは個人のプライバシーなどの問題もあって難しいと思われる。現在の「税の透明性」の潮流では、主として法人を対象としており、個人まで対象に含めるべきであるという声はそれほど大きくない。したがって、まずは「税の透明性」に関する取組みの対象としては法人を念頭に置いて考えればよいと思われるが、将来的に個人を対象とすることが全くないとは言い切れないのではないか。確かに、個人の税務情報を公開することは、個人のプライバシーや個人情報保護の観点から難しいと考える向きが強いと思われるが、実は個人のプライバシーと税務情報との関係は各国の立法政策の問題であり、北欧諸国のように個人のプライバシーよりも公的情報である税務情報へのアクセスを重視している国もある（増井（2018），pp.591-593）。我が国においても、個人のプライバシーと適正な税務行政の必要性とのバランスを踏まえて、個人、特に富裕層に属する個人の税務情報の公開を検討することもあり得るのではないかと思われ、今後、検討を要するだろう。

（3）「税の透明性」に関する取組みの内容（法人）

第三に、法人について「税の透明性」に関する取組みを進める場合、営業上の秘密など企業の事業活動に重大な損失を与えるような内容について、どのように配慮するかという問題である。例えば、Public CbCRの議論では、CbCR情報は極めて機密性が高く、又は、潜在的に営業に与える影響が大きいため、第三者に公開されるべきではないとの主張が経済界から示された。しかし、具体的にどの情報の公開が問題であり、その場合にどのような支障が出るのかについてまで丁寧な議論が行われてはいない。営業上の秘密を事由にして一律に公開は適当でないと考えるのではなく、公開の対象となる情報の種類や公開の仕方などについて個々に見ていくことが求められるのではないか。

(4) 「税の透明性」に関する取組みの方法（法人）

第四に、法人について「税の透明性」に関する取組みを進める場合、公開される情報は税務情報と考えるのか、会計情報と考えるのかという問題である。Public CbCRの場合、公開の対象となる情報はCbCR情報をベースとしたものであり、CbCRと共通の内容が含まれる。しかし、「5(1) 欧州連合（EU）」で見たようにEUのPublic CbCRではこれらを「会計情報」²⁹として企業に公開させるのに対して、豪州のPublic CbCRでは「税務情報」³⁰として企業に報告させた内容を豪州国税庁が公開するとしている。また、根拠法もEUのPublic CbCRは会計指令であるのに対して、豪州のPublic CbCRは豪州の租税法令である。こうして見ると、「税の透明性」の対象となる情報は、会計情報とも税務情報とも考えることができそうであるが、例えば、企業が自ら公開する会計情報の場合と税務当局が企業からの報告情報を税務情報として公開する場合とでは、公開情報に関する説明責任の負担者などについて異なってくることが考えられる。また、税務情報の公開とされれば、守秘義務などについて税務行政に与える影響も少なからず出てくるだろう。

(5) 小括

本章では、「税の透明性」に関する取組みを進める上で、検討が必要な事項について検討した。「税の透明性」に関する取組みについては、我が国に

29 前出（脚注18）に関連したカンファレンスにおいて、OECD租税政策・税務行政センターの副局長（当時）は、「彼ら（EU）はPublic CbCRを税ではなく、会計に関する何かと考えている」と述べている（Amanda Athanasiou, “Tax Officials Address Prospect of Public CbC Reports”, Tax Notes International, Volume 89, Number 12 (March 19, 2018), p.1213）。

30 豪州政府が2022年10月に発表したBudget 2022-23では「政府は、一般市民に対して公開する税務情報（tax information）を充実させるために、該当する法人に対して2023年7月1日以後に開始する課税年度から報告義務を導入する。」としている。（Australian Government（2022）, p.17）

においても進めるべきであるという意見が今後、ますます強まることが予想されるが、第6章で見たようにその根拠について検討が不十分な中で進めることには十分注意することが必要である。本章で見たような点については、しっかり検討した上で議論を進めるべきであろう。

8. 終わりに

一般に財務会計情報の機能には利害調整機能と情報提供機能があるとされているが³¹、近年は、利害調整機能よりも、情報提供機能が重視される傾向がある。例えば、「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」³²でも、財務報告の目的については「投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような、企業の財務状況の開示にあると考える」（企業会計基準委員会（2006）、p.1）とされ、情報開示（ディスクロージャー）の存在意義についても「情報の非対称性を緩和し、それを生み出す市場の機能障害を解決するため、経営者による私的情報の開示を促進する」（企業会計基準委員会（2006）、p.2）ことであるとしている。また、近年、会計分野では、環境（気候変動）や人的資本などのサステナビリティ分野に関する非財務情報の開示分野が拡大していることも指摘することができる（松井他（2024）、p.14など）。

このように財務会計の分野では情報開示が拡大しているが、税務においても「税の透明性」に関する主張が強くなり、今後、ますます税務情報の開示

31 「利害調整機能」とは財務会計情報が企業関係者（株主、債権者など）の間の利害の調整・解消に果たす役割のことであるのに対して、「情報提供機能」とは投資家などの意思決定に際して必要・有益な財務会計情報を提供する役割のことである。

32 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」とは、「企業会計（特に財務会計）の基礎にある前提や概念を体系化したもの」（企業会計基準委員会（2006）、前文vページ目）で、2006年12月に公表された。

を求める声が強くなることが予想されるが、前章で見た通り、「税の透明性」の意義や効果について十分な検討が必要なのではないかと考えられる。

第6章で見たように、「税の透明性」については経済界とNGOなどでは正反対のスタンスに立っている現状であるが、「税の透明性」についての検討の中では、「税の透明性」によって新たな負担を求められる納税者（企業）、新たに税務情報を共有される第三者（投資家や一般市民）、そして政府（税務当局）の3者それぞれが「税の透明性」の意義や効果などについてよく理解し、お互いを信頼できるような環境が整うことによって、初めて「税の透明性」は十分な効果を発揮できるようになるのではないかと考えられる。今後、我が国においても「税の透明性」についての議論が活発になることが予想されるが、こうした観点から丁寧な議論が望まれる。

なお、今回は、「税の透明性」の取組みについて検討すべき課題を示しただけで、それぞれの課題について十分に検討することができなかった。今後の研究課題としたい。

参考文献

- Amanda Athanasiou, “Tax Officials Address Prospect of Public CbC Reports”, *Tax Notes International*, Volume 89, Number 12 (March 19, 2018), p.1213
- Australian Government (2022), “Budget Paper No. 2”, *Budget Measures October 2022–23*, Commonwealth of Australia
https://archive.budget.gov.au/2022-23-october/bp2/download/bp2_2022-23.pdf
- Australian Parliamentary Library (2022), “Budget Review October 2022-23”, *Research Paper Series, 2022-23*, Parliament of Australia
https://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/download/library/prspub/9034671/upload_binary/9034671.pdf
- Australian Parliamentary Library (2024), “Treasury Laws Amendment (Responsible Buy Now Pay Later and Other Measures) Bill 2024”, *Bills Digest No.83, 2023-24*, Parliament of Australia
https://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/download/legislation/billsdgs/9809063/upload_binary/9809063.pdf

- Council of the European Union (2019), “Joint statement by Cyprus, the Czech Republic, Estonia, Hungary, Ireland, Latvia, Luxembourg, Malta, Slovenia and Sweden to the minutes of the COMPET Council of 28 November 2019 on the proposal for a Directive amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information”, Council of the European Union
https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_14038_2019_ADD_1
- European Commission (2016a), “Factual Summary of the responses to the public consultation on assessing the potential for further transparency on corporate income taxes”, European Commission
https://ec.europa.eu/finance/consultations/2015/further-corporate-tax-transparency/docs/summary-of-responses_en.pdf
- European Commission (2016b), “Introducing public country-by-country reporting for multinational enterprises - Questions & Answers”, European Commission
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/memo_16_1351/MEMO_16_1351_EN.pdf
- European Parliament (2017), “Opinion on the legal basis of the Commission proposal for a directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches (COM (2016) 0198 - C8-0146/2016 - 2016/0107 (COD))”, European Parliament
https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/JURI-AL-597460_EN.pdf (2024年6月30日閲覧)
- European Parliamentary Research Service (2019), “Public country-by-country reporting by multinational enterprises”, Briefing EU Legislation in Progress, European Parliament
[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595867/EPRS_BRI\(2017\)_595867_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595867/EPRS_BRI(2017)_595867_EN.pdf)
- OECD (2014), “Comments received on Discussion Draft on transfer pricing documentation and country-by-country reporting”, OECD
Volume 1 : <https://web.archive.oecd.org/2014-03-03/268824-volume1.pdf>
Volume 2 : <https://web.archive.oecd.org/2014-03-04/268830-volume2.pdf>
Volume 3 : <https://web.archive.oecd.org/2014-03-03/268832-volume3.pdf>
Volume 4 : <https://web.archive.oecd.org/2014-03-06/268834-volume4.pdf>
- OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Ac-

- tion 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>
- OECD (2020), Public consultation document: Review of Country-by-Country Reporting (BEPS Action 13) (6 February 2020 - 6 March 2020), OECD
<https://web-archiv.e.oecd.org/2020-02-06/544807-public-consultation-document-review-country-by-country-reporting-beps-action-13-march-2020.pdf>
- OECD (2022), Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2022, OECD Publishing, Paris
<https://doi.org/10.1787/36e7cded-en>
- OECD (2023a), “Country-by-country reporting statistics”, in Corporate Tax Statistics 2023, OECD Publishing, Paris
<https://doi.org/10.1787/832661d5-en>
- OECD (2023b), Handbook for Peer Reviews on Transparency and Exchange of Information on Request: Second Round, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, OECD, Paris
<https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/handbook-for-peer-reviews-on-transparency-and-exchange-of-information-on-request.pdf>
- OECD (2024), Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13, OECD, Paris,
<https://www.oecd.org/ctp/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>
- Richard Murphy (2003), “A Proposed International Accounting Standard-Reporting Turnover and Tax by Location”, Association for Accountancy and Business
- Susanne Verloove, Peter Hoving & Roberto Aviles Gutierrez (2022), “EU Public Country-by-Country Reporting”, 29 International Transfer Pricing Journal 3 (2022), Journal Articles & Opinion Pieces, IBFD
- 金子宏 (2021) 『租税法 第24版』, 弘文堂
- 企業会計基準委員会 (2006) 「討議資料「財務会計の概念フレームワーク」」
https://www.asb-j.jp/wp-content/uploads/sites/4/begriff_20061228.pdf
- 経団連 (2005) 「経団連タイムス「サンタマン ブランズウィック・グループ パートナーが講演ーパブリック CbCR, デジタル課税等の国際課税の諸課題を議論」」
https://www.keidanren.or.jp/journal/times/2023/0525_11.html (2024年6月30日閲覧)
- 国税庁「特定多国籍企業グループに係る国別報告事項表1から表3」
https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/takokuseki_03.pdf

国税庁 (2024) 「令和 4 事務年度 租税条約等に基づく情報交換実績の概要」

<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0023001-009.pdf> //

衆議院ホームページ (2004) 「衆議院議員鈴木康友君提出法人税法における公示制度に関する質問に対する答弁書」

[https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_shitsumon_pdf_t.nsf/html/shitsumon/pdfT/b159125.pdf/\\$File/b159125.pdf](https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_shitsumon_pdf_t.nsf/html/shitsumon/pdfT/b159125.pdf/$File/b159125.pdf)

政府税制調査会 (2002) 「あるべき税制の構築に向けた基本方針」

<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2002/140614a.html> (2024年 6 月 30 日閲覧)

豊田俊一 (2006) 「討議資料「財務会計の概念フレームワーク」の解説」(専門研究員等による解説文)

https://www.asb-j.jp/wp-content/uploads/sites/4/frame_manual.pdf

松井智予他 (2024) 「企業の開示をめぐる問題－サステナビリティ情報開示の現在」, 有斐閣『ジュリスト』, No.1598, pp.13-54

松尾聿正 (2001) 「会計の機能とディスクロージャー」, 関西大学『関西大学商学論集』, 46 巻 4 号, pp87-117

吉村政穂 (2017) 「「税の透明性」は企業に何を求めるのか?－税務戦略に対する市場の評価」, 有斐閣『民商法雑誌』, 153巻 5 号, pp.632-651

増井良啓 (2018) 「納税者情報の公開」, 有斐閣『租税法と民法』, pp.581-599

増井良啓・宮崎裕子 (2019) 『国際租税法 第 4 版』, 東京大学出版会

山下裕企・大沼宏・鈴木健嗣 (2011年) 「申告所得公示制度の廃止が企業の税負担削減行動に及ぼす影響」, 森山書店『會計』, 180巻 1 号, pp.101-114