

論 説

タックス・ヘイブンの租税情報交換条約 (T I E A) ⁽¹⁾

東京大学教授
増井良啓

◆SUMMARY◆

無税又は低税率に加え銀行秘密及び情報交換欠如という特徴をもついわゆるタックス・ヘイブンは、国際的租税回避、資産逃避及びマネーロンダリング等において重要な役割を占めている。ところで、タックス・ヘイブンとの間ではそもそも排除すべき二重課税が生じないことから、租税条約は締結しないのが原則とされており、我が国は現在、タックス・ヘイブンとは何らの租税条約も有していない。このことは、租税情報の交換に特化した租税条約、すなわち TIEA (Tax Information Exchange Agreement、租税情報交換条約) についても同様である。

本稿は、近年、とりわけ OECD 加盟国の「有害な税の競争」に対する対抗運動の展開過程で、2002 年に OECD モデル TIEA が登場して以降、タックス・ヘイブンは OECD 加盟国との間で TIEA 締結に応ずる流れが強まり、TIEA の数が増加しつつあるという世界的にみて注目すべき動向を踏まえ、TIEA の増加要因の分析や、OECD モデル TIEA の影響力、さらには税務情報の収集手段としての TIEA の有効性の検証を通じて、タックス・ヘイブンとの TIEA 締結が我が国の今後の条約締結ポリシーとして望ましいオプションか否かを主たるテーマに検討を行ったものである。

我が国の今後の条約締結ポリシーのあり方を考える上で参考となる論文である。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

| | | |
|-----|----------------------------------|----|
| I | はじめに | 13 |
| 1 | 問題の所在 | 13 |
| 2 | 本稿の目的と構成 | 13 |
| II | 増加するTIEA | 13 |
| 1 | OECDの2006年報告書 | 13 |
| 2 | OECDの2008年報告書 | 14 |
| 3 | TIEAの増加傾向 | 14 |
| III | OECDモデルTIEAの影響力 | 15 |
| 1 | 「有害な税の競争」に対する対抗運動における情報交換への力点の移動 | 15 |
| 2 | 1998年から2006年までのOECD報告書の追跡 | 16 |
| (1) | 1998年報告書による運動の開始 | 16 |
| (2) | 2000年報告書におけるあぶり出し | 16 |
| (3) | 2001年報告書における基準の修正 | 16 |
| (4) | 2002年OECDモデルTIEA | 17 |
| (5) | 情報交換と透明性を基調とする2004年報告書 | 17 |
| (6) | タックス・ヘイブンのリストの作成に関する数字のまとめ | 18 |
| (7) | OECDのその後の活動 | 18 |
| 3 | 推進力としての米国 | 18 |
| (1) | 情報交換を重視する米国の租税政策 | 18 |
| (2) | OECDモデルTIEAと米りTIEAを比較する | 19 |
| (3) | 比較その1—全体の構成 | 19 |
| (4) | 比較その2—要請に基づく情報交換 | 19 |
| (5) | 比較その3—セーフガードと秘密保持 | 23 |
| (6) | 共通性の確認 | 26 |
| IV | 日本国にとっての検討課題 | 27 |
| 1 | TIEAは効果的か | 27 |
| (1) | 複数の評価軸の必要性 | 27 |
| (2) | ここでの問題設定 | 27 |
| (3) | Tillinghast(2004)の見解 | 27 |
| (4) | Isle of Man 条項の遺産 | 28 |
| (5) | 潜在的抑止力としてのTIEA | 29 |
| 2 | 日本国の今後の条約締結ポリシーのあり方 | 29 |
| (1) | ひとつのオプションとしてのTIEA | 29 |
| (2) | 今後の重点的検討課題 | 29 |

I はじめに

1 問題の所在

日本国はこれまで、いわゆるタックス・ヘイブン (tax haven) ⁽²⁾ との租税条約締結に消極的であった。租税情報の交換に特化した租税条約のことを TIEA (Tax Information Exchange Agreement, 租税情報交換条約) というが、日本国が TIEA を締結した例もいまだ存在しない⁽³⁾。その理由としては、日本国側が TIEA の締結をもちかけても相手国の側がそれに応じず、かえって各種の特典を織り込んだフル・セットの標準型条約の締結を希望されてしまうといった事情がある⁽⁴⁾。

一方で、タックス・ヘイブンの側にしてみれば、情報交換に応ずることの見返りとして各種の条約上の特典を得たいと思うのも、自然なことである。他方で、日本国側としては、タックス・ヘイブンには条約上の特典を与えないという従来からの条約締結ポリシーは、なかなか譲りがたいところであろう。こうなると、話が具体化しないまま物別れになるであろうことは、容易に想像できる。

ところが近年、世界的にみて注目すべき動きがある。とりわけ 2002 年以降、タックス・ヘイブンが OECD 加盟国との間で TIEA 締結に応ずる流れが強まり、TIEA の数が増加しつつあるのである。

それでは、今になって TIEA が増加しているのはなぜか。タックス・ヘイブンとの TIEA 締結は、はたして、日本国の条約締結ポリシーとして望ましいオプションか。本稿では、これらの点について簡単に検討してみたい。

2 本稿の目的と構成

租税条約における情報交換については、日本でもすでにいくつかの先行研究がある⁽⁵⁾。既存の租税条約に存在する情報交換条項について、各国の行政実例の実態にまでふみこんで解釈適用上の問題をつぶさに検討することは、重要な課題である⁽⁶⁾。

これに対し、タックス・ヘイブンとの間の

TIEA は、これまで日本では必ずしも本格的に論じられてこなかった領域である。そこで、本稿では、TIEA をめぐる 1998 年以降の国際的動向を実証的に跡づける。中心的な目的は事実関係の認識 (fact finding) にあり、多くの部分を 2002 年 OECD モデル TIEA の生成過程の分析にあてる。

以下、II で、OECD の公表したアンケート結果に基づき、TIEA の増加傾向を明らかにする。III で、OECD 加盟国の「有害な税の競争」に対する対抗運動の展開過程で、2002 年に OECD モデル TIEA が登場し、それと類似の TIEA が米国を中心に実際に締結されてきたことを示す。IV では、税務情報の収集のために TIEA が効果的な手段であるか否かについて、各国の論者の叙述を整理したうえで、日本国にとっての今後の条約締結ポリシーのあり方として、タックス・ヘイブンとの TIEA 締結をひとつのオプションに加えるべきであると主張する。

なお、執筆にあたって参照した法令や条約の基準時は、2009 年 3 月 16 日である。[その後、4 月 2 日の G 20 声明と前後して大きな展開があったが、5 月初旬の校正時にはこれを反映せず、その分析は別の機会にゆずることとした。]

II 増加する TIEA

1 OECD の 2006 年報告書

ここ数年の間に TIEA が増加していることを、OECD のアンケート調査を参照しながら、具体的な数字でみてみよう。透明性と情報交換に関する OECD 課税グローバル・フォーラムは、2006 年に『租税協力レベル・プレイイング・フィールドに向かって』と題する報告書を公表した(以下「2006 年報告書」という)⁽⁷⁾。2006 年報告書は、III 2 で後述する「有害な税の競争」に対する対抗運動の一環として作成されたものであり、透明性と情報交換に関する原則として、図表 1 の諸原則

をあげた。

図表 1 透明性と情報交換に関する原則

- * 要請に基づく情報交換のメカニズムが存在すること
- * 刑事および民事の両方について国内租税法目的での情報交換ができること
- * 双方可罰性 (dual criminality) や自国の租税業務上の利益 (domestic tax interest) によって情報交換が制限されることがないこと
- * セーフガードと制限の尊重
- * 交換される情報の厳格な秘密保持ルール
- * 信頼できる情報の入手可能性 (とくに銀行情報・所有情報・本人確認情報・会計情報)、および、個別の要請に応じてそのような情報を入手し提供する権限

これらの原則を宣明したうえで、2006年報告書は、82カ国を対象として、各国における透明性と情報交換の現状がどうなっているか、事実に関するアンケート調査を行っている。

このアンケート調査の調査対象となる法域の大枠は、2005年11月のOECDメルボルン会議で決定された。Participating partnersとして日米を含む59カ国が、Inviteesとしてスイスや香港を含む32カ国が対象とされた。その後いくつかの法域が脱落し、アンケート結果がまとめられたのは82カ国となっている。

アンケート調査によると、65カ国が標準型の二重課税租税条約 (double taxation convention, DTCs) を締結しており、29カ国が情報交換に特化したTIEAを締結していた。総計でみると、二国間のDTCが1728本あり、二国間のTIEAが46本あった。DTCには情報交換条項が含まれているのが通常であるから、ある国がDTCかTIEAかのいずれかを締結していれば、租税情報を交換するための条約上の法的根拠が与えられることに

なる。これに対し、TIEAもDTCも締結していない国としては、図表2の10カ国があった。

図表 2 2006年報告書でTIEAもDTCもないとされた国・法域

| | | |
|----------------|-----------|---------------------------|
| Andorra, | Anguilla, | Gibraltar, |
| Liechtenstein, | Nauru, | Niue, |
| Panama, | Samoa, | Turks and Caicos Islands, |
| and | Vanuatu | |

DTCやTIEAによって情報を得られない場合であっても、一定の租税刑事事件については、刑事共助条約に基づいて情報を交換できるという国が46カ国あった。ただし、図表2の10カ国のうち、6カ国は刑事共助条約を有していなかった。

2 OECDの2008年報告書

2006年報告書を公表したのちも、OECD課税グローバル・フォーラムは監視作業を続行し、2007年と2008年にそれぞれ新たな報告書を公表した。ここでは、現時点で入手可能な最新公表版である2008年版を参照する(以下「2008年報告書」という)^⑧。2008年報告書のデータの基準時は2008年1月1日現在のものであり、対象国は新たにチリが加わったため計83カ国となっている。

2008年のアンケート調査によると、総計でみて、二国間のDTCが1878本あり、二国間のTIEAが58本あった。TIEAとDTCのいずれも締結していない国としては、図表2にあげた国に加えて、Cook Islandsがリストアップされており^⑨、計11カ国とされている。

3 TIEAの増加傾向

2006年報告書と2008年報告書を比較すると、この間の2年間だけでも、TIEAが46本から58本に増加している。しかも、2008年報告書の基準時以降も、TIEAの増加傾向は続いている。2008年中には、ガーンジーおよびジャージーがOECD加盟国と締結した

ものを中心として、計 22 本の二国間 TIEA が署名された⁽¹⁰⁾。この 22 本の中には、オランダ領アンティルとスペインの間の TIEA や、リヒテンシュタインと米国の間の TIEA が含まれる。さらに 2009 年をむかえ、本稿執筆と同時進行で、情報交換をめぐる OECD と対象法域の間の交渉は激しさを増している。

TIEA を最も多く締結しているのは米国である。米国は、2006 年報告書では 30 本の TIEA を有していたところ、2008 年報告書では 36 本に増加している。

米国以外のいくつかの国も、TIEA に基づいた個別の情報交換が可能であると回答している。図表 3 は、2008 年報告書にもとづき、TIEA の数を国別に転記したものである。この数字は、二国間条約と多国間条約の両方を含んでいる。多国間条約としては、OECD 税務共助条約 (Joint Council of Europe/OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) や、北欧税務共助条約 (Nordic Convention on Mutual Assistance) があり、二国間条約の束として数えているため、自国以外の加盟国の数だけカウントされている。北欧諸国の TIEA 締結数が多いのはそのためである。

図表 3 TIEA に基づく個別の情報交換

| | |
|------------------------|----|
| Antigua and Barbuda | 1 |
| Aruba | 1 |
| Argentina | 4 |
| Australia | 1 |
| The Bahamas | 1 |
| Barbados | 1 |
| Belgium | 17 |
| Bermuda | 2 |
| British Virgin Islands | 1 |
| Cayman Islands | 1 |
| Costa Rica | 1 |
| Denmark | 16 |

| | |
|------------------------------|----|
| Dominica | 1 |
| Finland | 16 |
| France | 11 |
| Germany | 3 |
| Grenada | 1 |
| Guernsey | 1 |
| Iceland | 16 |
| Isle of Man | 2 |
| Jersey | 1 |
| Marshall Islands | 1 |
| Mexico | 2 |
| Netherlands | 11 |
| Norway | 16 |
| Poland | 10 |
| Russian Federation | 17 |
| Saint Lucia | 1 |
| Sweden | 16 |
| United States | 36 |
| United States Virgin Islands | 36 |

III OECDモデルTIEAの影響力

1 「有害な税の競争」に対する対抗運動における情報交換への力点の移動

TIEA の増加にはどのような背景があるのだろうか。一言でいうと、「有害な税の競争」への対抗運動が展開する中で、TIEA の締結例が増加してきたという事情がある。

すなわち、可動性の高い所得が自国から低課税国に流出する動きに対抗するため、1990 年代後半に、OECD 加盟国は、タックス・ヘイブンを抑え込むための多国間取り組みを開始した。この運動が、タックス・ヘイブン側からの反動に直面する中で、課税ベースと税率の水準そのものよりは、情報交換の欠如や透明性の不足を標的にするものへと変化していった⁽¹¹⁾。こうして OECD とタックス・ヘイブンの対話の焦点が徐々に情報交換と透明性へと力点を移動させてくる過程で、2002 年に OECD モデル TIEA が公表され、タッ

クス・ヘイブンとの間の TIEA の締結例が増加してきたのである。

以下、OECD の公的文書を時系列で追いながら、この点を敷衍する。

2 1998年から2006年までのOECD報告書の追跡

(1) 1998年報告書による運動の開始

OECD の 1998 年「有害な税の競争」報告書は、どの法域がタックス・ヘイブンにあたるかを名指ししてリストを作成する作業の出発点となった。この 1998 年報告書自体が、タックス・ヘイブンを識別するための定義として、①実効税率がゼロか名目的であること、②効果的な情報交換の欠如、③透明性の欠如、④実質的活動がないこと、という 4 つのメルクマールをたてていた⁽¹²⁾。税率水準の決定自体はそれぞれの主権国家が決定すべきことであるが前提されており、望ましからざるタックス・ヘイブンと認定するのは②情報交換や③透明性の点で問題がある場合に限っていた。

いったんタックス・ヘイブンであると認定されると、OECD 加盟国の側としては、いくつかの防御的措置を講ずることが予定されていた。そのような措置として、1998 年報告書では、国内法上・租税条約上の措置の強化や、多国間の執行共助の推進が勧告されていた。のみならず、将来の検討課題として、タックス・ヘイブンに置かれた事業体に対する支払いにつき、控除を制限する措置や源泉税を課す措置などが指摘されていたのである。これらの防御的措置は、OECD 加盟国がタックス・ヘイブンに対して交渉を行うさい、「あなたが協力しないならばわれわれとしてはこうしますよ」というための脅しのカードになる。

(2) 2000年報告書におけるあぶり出し

上記のメルクマールを基礎としたリストアップ作業の中間結果をまとめたのが、2000 年報告書である⁽¹³⁾。

1998 年報告書の発表後、OECD は、潜在的にタックス・ヘイブンにあたりそうな 47

の法域を対象として情報提供を求めた。その結果、2000 年報告書の公表段階で、6 つの法域がタックス・ヘイブンの基準にあてはまらないと判定されたほか、さらに 6 つの法域 (Bermuda, Cayman Islands, Cyprus, Malta, Mauritius, and San Marino) が有害な措置の廃止に協力する旨を約束したためリストから外された。残る 35 の法域については、タックス・ヘイブンのリストにのせるか否かが継続協議事項とされた。こうして、2001 年 7 月末までに「非協力的タックス・ヘイブン (Uncooperative Tax Havens)」のリストを作成することとされた。1998 年報告書で予告されていた防御的措置は、2001 年 7 月末まで発動しないこととされた。

2000 年報告書は、協力的法域との協議における検討課題のひとつとして、情報交換のためのモデルの作成を明記した。

(3) 2001年報告書における基準の修正

その後の経過をまとめたのが、2001 年報告書である⁽¹⁴⁾。2000 年報告書以後、新たに 5 つの法域が有害な租税措置を廃止することを約束した (Aruba, Bahrain, the Isle of Man, the Netherlands Antilles, and the Seychelles)。そのため、協力を約束した法域は全部で 11 になった。また、Tonga が税制改正を行った結果、タックス・ヘイブンにあたらないこととされた。

本稿の主題である情報交換との関係で重要な点として、OECD とタックス・ヘイブンとの度重なる協議の結果、タックス・ヘイブンにあたるか否かの審査の力点は、情報交換および透明性の側面にはっきりと移行した。2001 年報告書は、この変化を明らかに示す公的文書である。

先に述べたように、1998 年報告書は、タックス・ヘイブンのメルクマールとして、①実効税率がゼロか名目的であること、②効果的な情報交換の欠如、③透明性の欠如、④実質

的活動がないこと、の4点をあげていた。このうち①は、1998年報告書の段階においても、それだけでは有害とはされていなかった。2001年報告書の段階では、さらに④についても、非協力的なタックス・ヘイブンにあたるかどうかの判定において不問に付すこととされたのである。こうして、審査の力点は、②と③のみに置かれることになった。

②効果的な情報交換について、対象とされた法域としては、次のことにコミットすることによって協力的であるとみなされる。必要なコミットメントとしては、要請に基づく情報交換の法的メカニズム、目的外使用の禁止や納税者秘密の保護などの適切なセーフガード、刑事について双方可罰性要件の撤廃、民事について自国の租税業務上の利益による制限の撤廃、信頼できる情報の入手可能性である。これらの条件はその後の議論の基礎となった（先にII1で図表1にまとめた諸基準を参照）。

(4) 2002年OECDモデルTIEA

このような流れの中で策定されたのが、2002年のOECDモデルTIEAである(OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters)。このモデル条約は、2001年報告書がタックス・ヘイブンに対して要求していた諸条件を、条文の形に具体化した。多国間条約版と二国間条約版のふたとおりが並記されている。条文数は16あり(図表4)、各条に注釈が付されている。これらの中核を成す5条・7条・8条については、のちにIII3で紹介する。

図表4 OECDモデルTIEAの構成

| |
|--|
| Preamble |
| Article 1. Object and Scope of the Agreement |
| Article 2. Jurisdiction |
| Article 3. Taxes Covered |
| Article 4. Definitions |

| |
|--|
| Article 5. Exchange of Information Upon Request |
| Article 6. Tax Examinations Abroad |
| Article 7. Possibility of Declining a Request |
| Article 8. Confidentiality |
| Article 9. Costs |
| Article 10. Implementation Legislation |
| Article 11. Language |
| Article 12. Other international agreements or arrangements |
| Article 13. Mutual Agreement Procedure |
| Article 14. Depositary's Functions |
| Article 15. Entry into Force |
| Article 16. Termination |

(5) 情報交換と透明性を基調とする2004年報告書

2001年報告書以後の展開を記す文書が、2004年報告書である⁽¹⁵⁾。2004年報告書は、OECD加盟国以外の法域の状況について、次の4点を述べている。

第1は、情報交換の浸透である。2001年以降、効果的な情報交換と透明性の原則にコミットするOECD加盟国以外の法域は増加し、11から33になった。

第2は、2002年OECDモデルTIEAの策定である。これは拘束力ある法的文書ではないが、協議に参加したすべての国のコミットメントに照らして作成されたモデルである。

第3は、JATGA (Joint Ad Hoc Group on Accounts, 会計帳簿に関する合同臨時グループ)の活動である。情報交換が効果的であるためには、信頼できる情報が適時に提出されなければならない。そのためには会計記録と記録へのアクセスについて一定の基準が必要となる。そこで、JATGAを結成し、効果的な情報交換を容易にするための共通の透明性原則を開発することとした。

第4は、非協力的タックス・ヘイブンのリストである。2003年にリストが改訂され、新

たにコミットメントを表明した Vanuatu と the Republic of Nauru がリストから除外された。残る非協力的タックス・ヘイブンとしては、5 法域のみが明示された (Andorra, the Principality of Liechtenstein, Liberia, the Principality of Monaco, and the Republic of Marshall Islands)。

(6) タックス・ヘイブンのリストの作成に関する数字のまとめ

1998 年報告書の公表後、47 の法域が審査の対象とされた。2000 年報告書の段階では、そのうち 12 がリストから外れ、35 となった。2001 年報告書は新たに 6 つをリストから外しているから、単純に差引計算すれば 29 が残っていたことになる。

ところが、2001 年報告書の段階で基準自体が修正された。4 つの認定基準のうち、①実効税率がゼロか名目的であること、および、④実質的活動がないこと、の 2 つについては、問題にしないこととされた。そして、②効果的な情報交換の欠如、および、③透明性の欠如、の 2 つに力点をおいて洗い出しを行うこととされた。いわば手続的側面に審査の対象を限定したのである。

そして 2004 年報告書では、修正後の基準に基づいて 2 法域がリストから外され、結局、5 つの法域が名指しされる形で残った。

このように、2001 年報告書と 2004 年報告書の間では、数の連続性にかかなりのギャップがある。認定要件が緩和される過程で、Barbados をはじめ、いくつかの法域が—いわば黙示的に—リストから落ちている事実には注意する必要がある。

(7) OECD のその後の活動

さきに I 1 で引用した OECD の 2006 年報告書は、このような流れの中で公表されたものである。このように、OECD 課税グローバル・フォーラムが情報交換と透明性に力点をおいて各国の状況を洗い出す継続的な作業に乗り出したのは、それに先立つ「有害な税の

競争」プロジェクトの延長線上の作業に他ならない。

3 推進力としての米国

(1) 情報交換を重視する米国の租税政策

米国は、タックス・ヘイブンとの間で、最も多くの TIEA を締結している。I 3 でみたように、その数字は他の OECD 加盟国と比べ、群を抜いている。この事実は、タックス・ヘイブンとの外交交渉が高次の政治的資源の動員を必要とすることを物語る。2001 年報告書以降、OECD が情報交換と透明性に重点をおいてきたのも、米国の租税政策との関係抜きには理解することができない。

すでに 1980 年代から、米国はカリブ海諸国との間で TIEA の締結を働きかけていた⁽¹⁶⁾。1983 年には Caribbean Basin Recovery Act に基づき内国歳入法典 274 条 (h) を改正し、会議費の必要経費控除の要件を加重する規定の適用範囲から、米国と TIEA を締結している法域で開催された会議を除外した。また、1984 年には、米国財務省は discussion draft TIEA およびその技術的説明を公表した。米国と最初に TIEA を締結したのは、1984 年の Barbados である。

OECD の 1998 年報告書の当時、クリントン政権は「有害な税の競争」への対抗運動を支持していた。これに対し、G・W・ブッシュ政権の下でやや風向きが変わり、他国が主権の行使として低税率で課税することについて米国がとやかく口出しすべきではないという考え方が強くなる。

しかしながら、「有害な税の競争」プロジェクトに対する支持が弱まる中においても、脱税対策のために外国政府に情報交換を求めていく姿勢は変わらなかった。たとえば、2001 年 5 月 11 日のポール・オニール財務長官のプレス・リリースは、OECD の「有害な税の競争」プロジェクトに対する米国の政策転換を示したものとして引用されることが多い⁽¹⁷⁾。けれども、このプレス・リリースの後半

部分は、法執行の重要性を強調し、ケイマン諸島の銀行口座に所得を隠した事例が情報提供によって明るみに出た事例を引きながら、外国との租税情報交換の必要性を述べていたのである⁽¹⁸⁾。9・11以降のテロリスト資金への警戒は、情報交換重視の傾向に拍車をかけた。

米国がTIEA増加の推進力になっている例は、ごく最近も存在する。リヒテンシュタインは、2004年報告書で非協力的タックス・ヘイブンとして名指しされていた5法域のひとつである。リヒテンシュタインの関係する国際的脱税事案が問題とされる中、2008年12月8日、米国はリヒテンシュタインとの間でTIEAの締結にこぎつけた。

(2) OECDモデルTIEAと米りTIEAを比較する

米国がタックス・ヘイブンとの間で締結するTIEAと、2002年OECDモデルTIEAとは、うりふたつである。以下、米国とリヒテンシュタインの間のTIEA(以下「米りTIEA」と略す。)と、2002年OECDモデルTIEAの主要条文を、3つの視角から比較してみよう。この比較によって、強度の類似性が浮かび上がる。

(3) 比較その1—全体の構成

第1に、全体の構成が酷似している。

図表5は、米りTIEAの条文構成を示したものである。一見するだけで、図表4に示した2002年OECDモデルTIEAの条文構成とほとんど同じであることがわかるだろう。細かな違いとしては、その1として、相互協議条項と条約実施立法条項の位置が入れ替わっている。その2として、多国間条約にのみ必要な条項(OECDモデルTIEA11条(言語条項)および同12条(他の国際協定との関係条項))が、二国間条約である米りTIEAには存在しない。その3として、米りTIEAにのみ、相互共助(11条)・将来の協力対話(12条)・付属文書(14条)がある。いずれも比

較的マイナーな点にすぎず、条約全体としての類似性は明らかである。

図表5 2008年米りTIEAの構成

| |
|---|
| Preamble |
| Article 1. Scope of the Agreement |
| Article 2. Jurisdiction |
| Article 3. Taxes Covered |
| Article 4. Definitions |
| Article 5. Exchange of Information Upon Request |
| Article 6. Tax Investigations Abroad |
| Article 7. Possibility of Declining a Request |
| Article 8. Confidentiality |
| Article 9. Costs |
| Article 10. Mutual Agreement Procedure |
| Article 11. Mutual Assistance Procedure |
| Article 12. Dialogue on further Cooperation |
| Article 13. Implementation Legislation |
| Article 14. Appendix |
| Article 15. Entry into Force |
| Article 16. Termination |

(4) 比較その2—要請に基づく情報交換

第2に、核心部分に盛り込まれたポリシーが共通している。

TIEAの核心は、要請に基づく情報交換を可能にすることである。そのための根拠条文が、米りTIEA5条とOECDモデルTIEA5条に設けられている。いずれの条文も、要請に基づく情報交換メカニズムを実効的なものとするために、双方可罰性(dual criminality)や租税業務上の利益(domestic tax interest)の要件がかからないことを明示している。これは、OECDが「有害な税の競争」に対する対抗運動の過程で打ち出した政策を具体化する規定である。

条文を照らし合わせつつ、もうすこし詳しくみてみよう。図表6に引用したのは、OECDモデルTIEA5条と米りTIEA5条の規定であ

る。いずれも正文の英語版テキストを引用してある。参照の便宜のため、テキストに下線を施して加工したうえで、左右に対照させた。

図表 6 の左側が、OECD モデル TIEA5 条の規定である。規定の順序は次のとおりである。第 1 項（要請を受けた国が情報を提供する義務）、第 2 項（要請を受けた国が情報を保有していない場合の情報収集権限）、第 3 項（情報提供の態様）、第 4 項（銀行保有情報の収集と提供）、第 5 項（情報提供を要請する国が被要請国に対して伝達すべき事項）、第 6 項（被要請国の迅速な情報提供義務）。

図表 6 の右側が、米リ TIEA5 条の規定で

ある。OECD モデル TIEA5 条と比較すると、規定の順序が若干異なっており、文言にも微妙な差異があるけれども、全体としてかなり似ていることが読み取れる。OECD モデル TIEA5 条の何項に対応する規定であるかを、米リ TIEA5 条各項の末尾に【括弧書き】で記しておいた。なお、OECD モデル TIEA5 条第 6 項に相当する規定は、米リ TIEA5 条には見当たらない。

図表 6 OECD モデル TIEA5 条と米リ TIEA5 条

| OECD モデル TIEA5 条 | 米リ TIEA5 条 |
|--|---|
| <p>1. The competent authority of the requested Party shall provide upon request information <u>あ</u> for the purposes referred to in Article 1. Such information shall be exchanged <u>い</u> without regard to whether the conduct being investigated would constitute a crime under the laws of the requested Party if such conduct occurred in the requested Party.</p> <p>2. If the information in the possession of the competent authority of the requested Party is not sufficient to enable it to comply with the request for information, that Party shall use <u>う</u> all relevant information gathering measures to provide the applicant Party with the information requested, <u>え</u> notwithstanding that the requested Party may not need such information for its own tax purposes.</p> <p>3. If specifically requested by the competent authority of an applicant Party, the competent authority of the requested Party shall provide information under this Article, to the extent allowable under its domestic</p> | <p>1. The competent authority of the requested party shall provide upon request by the requesting party information <u>あ</u> for the purposes referred to in Article 1 of this Agreement and in accordance with its further provisions. 【第 1 項に対応】</p> <p>2. Any request for information made by a party shall be framed with the greatest degree of specificity possible. In all cases, such requests shall specify in writing the following:</p> <p>(a) the identity of the taxpayer whose tax or criminal liability is at issue;</p> <p>(b) the period of time with respect to which the information is requested;</p> <p>(c) the nature of the information requested and the form in which the requesting party would prefer to receive it;</p> <p>(d) the matter under the requesting party's tax law with respect to which the information is sought;</p> <p>(e) the reasons for believing that the information requested is foreseeably relevant to tax administration and</p> |

| | |
|--|---|
| <p>laws, in the form of depositions of witnesses and authenticated copies of original records.</p> <p>4. Each Contracting Party shall ensure that its competent authorities for the purposes specified in Article 1 of the Agreement, have the authority to obtain and provide upon request:</p> <p>a) <u>お</u> <u>information held by banks</u>, other financial institutions, and any person acting in an agency or fiduciary capacity including nominees and trustees;</p> <p>b) information regarding the ownership of companies, partnerships, trusts, foundations, “Anstalten” and other persons, including, within the constraints of Article 2, ownership information on all such persons in an ownership chain; in the case of trusts, information on settlors, trustees and beneficiaries; and in the case of foundations, information on founders, members of the foundation council and beneficiaries. Further, this Agreement does not create an obligation on the Contracting Parties to obtain or provide ownership information with respect to publicly traded companies or public collective investment funds or schemes unless such information can be obtained without giving rise to disproportionate difficulties.</p> <p>5. The competent authority of the applicant Party shall provide the following information to the competent authority of the requested Party when making a request for information under the Agreement to demonstrate the foreseeable relevance of the information to the request:</p> <p>(a) the identity of the person under examination or investigation;</p> <p>(b) a statement of the information sought including its nature and the form in which</p> | <p>enforcement of the requesting party, with respect to the person identified in subparagraph (a) of this paragraph:</p> <p>(f) grounds for believing that the information requested is present in the requested party or is in the possession or control of a person within the jurisdiction of the requested party;</p> <p>(g) to the extent known, the name and address of any person believed to be in possession or control of the information requested;</p> <p>(h) a statement that the requesting party would be able to obtain and provide the requested information if a similar request were made by the requested party;</p> <p>(i) a statement that the requesting party has pursued all reasonable means available in its own territory to obtain the information, except where that would give rise to disproportionate difficulty. 【第5項に対応】</p> <p>3. Information shall be obtained and exchanged under this Agreement <u>え</u> <u>without regard to whether the requested party needs such information for its own tax purposes or</u> <u>い</u> <u>whether the conduct being investigated would constitute a crime under the laws of the requested party if it had occurred in the territory of the requested party</u>. The competent authority of the requesting party shall only make a request for information pursuant to this Article when it is unable to obtain the requested information by other means available in its own territory, except where recourse to such means would give rise to disproportionate difficulty. 【第1項に対応】</p> <p>4. If the information in the possession of the competent authority of the requested party</p> |
|--|---|

| | |
|---|--|
| <p>the applicant Party wishes to receive the information from the requested Party;</p> <p>(c) the tax purpose for which the information is sought;</p> <p>(d) grounds for believing that the information requested is held in the requested Party or is in the possession or control of a person within the jurisdiction of the requested Party;</p> <p>(e) to the extent known, the name and address of any person believed to be in possession of the requested information;</p> <p>(f) a statement that the request is in conformity with the law and administrative practices of the applicant Party, that if the requested information was within the jurisdiction of the applicant Party then the competent authority of the applicant Party would be able to obtain the information under the laws of the applicant Party or in the normal course of administrative practice and that it is in conformity with this Agreement;</p> <p>(g) a statement that the applicant Party has pursued all means available in its own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties.</p> <p>6. The competent authority of the requested Party shall forward the requested information as promptly as possible to the applicant Party. To ensure a prompt response, the competent authority of the requested Party shall:</p> <p>a) Confirm receipt of a request in writing to the competent authority of the applicant Party and shall notify the competent authority of the applicant Party of deficiencies in the request, if any, within 60 days of the receipt of the request.</p> | <p>is not sufficient to enable it to comply with the request for information, the requested party shall take <u>う</u> <u>all relevant information gathering measures</u> to provide the requesting party with the information requested, <u>え</u> <u>notwithstanding that the requested party may not, at that time, need such information for its own tax purposes.</u> Privileges under the laws and practices of the requesting party shall not apply in the execution of a request by the requested party and such matters shall be reserved for resolution by the requesting party. 【第2項に対応】</p> <p>5. Each party shall take all necessary measures to compel production of the information requested, and if specifically requested, the information shall be provided in the form specified by the competent authority of the requesting party, including depositions of witnesses and authenticated copies of original documents. 【第3項に対応】</p> <p>6. Each party shall ensure that it has the authority, for the purposes referred to in Article 1 of this Agreement and subject to Article 2 of this Agreement, to obtain and provide, through its competent authority and upon a request:</p> <p>(a) <u>お</u> <u>information held by banks</u>, other financial institutions, and any person, including nominees and trustees, acting in an agency or fiduciary capacity;</p> <p>(b) (i) information regarding the ownership of companies and other legal entities, including within the constraints of Article 2 of this Agreement, information on all persons in an ownership chain; (ii) in the case of partnerships, information regarding the identities of the members of</p> |
|---|--|

| | |
|--|--|
| <p>b) If the competent authority of the requested Party has been unable to obtain and provide the information within 90 days of receipt of the request, including if it encounters obstacles in furnishing the information or it refuses to furnish the information, it shall immediately inform the applicant Party, explaining the reason for its inability, the nature of the obstacles or the reasons for its refusal.</p> | <p>the partnership; (iii) in the case of trusts, information on the settlors, trustees and beneficiaries; and (iv) in the case of foundations, information on the founders, members of the foundation council, and beneficiaries. 【第4項に対応】</p> |
|--|--|

いま、下線部をひいた5つの部分に着目してみよう。これらの点を比較すると、次のような基本的ポリシーの共通性が明らかになる。

第1に、下線部^あの部分は、民事事件と刑事事件の両方が情報交換の対象となることを意味している（OECDモデルTIEA5条1、米りTIEA5条1）。

第2に、下線部^いの部分は、「調査されている行為が被要請国の法律の下で犯罪を構成するか否かにかかわらず」情報を交換するものとするを明示している（OECDモデルTIEA5条1、米りTIEA5条3）。つまり、双方可罰性（dual criminality）の要件によって情報交換が制限されることがないことを明らかにしているのである。

第3に、下線部^うの部分は、情報の提供を要請された側の国がその情報を保有していない場合には、自国の課税業務に必要ながなくても、「すべての関係する情報収集権限」を行使することをうたっている（OECDモデルTIEA5条2、米りTIEA5条4）。

第4に、下線部^えの部分は、上記第3点に関連して、「被要請国が自国の租税業務の目的で当該情報を必要としているか否かにかかわらず」、情報収集権限を行使するものと定めている（OECDモデルTIEA5条2、米りTIEA5

条4）。つまり、自国の租税業務上の利益（domestic tax interest）によって情報交換が制限されることがないことを意味しているのである。米りTIEA5条3の下線部^えではこの点がさらに強調されている。

第5に、下線部^おの部分は、銀行秘密を盾にとって情報提供を拒むことを阻止する規定である。銀行情報や所有情報へのアクセスを確保しようとしている。被要請国が情報提供を拒むことができる事由は、各条約の7条に定めるところによる。

(5) 比較その3—セーフガードと秘密保持

OECDモデルTIEAと米りTIEAは、セーフガードと制限の尊重（7条）、および、交換される情報の厳格な秘密保持ルール（8条）という点でも、かなり共通している。

図表7が第7条、図表8が第8条を、それぞれ対照させたものである。米りTIEA7条の各項の末尾に、OECDモデルTIEA7条のどの項に対応するかを【括弧書き】に注記しておいた。米りTIEAのほうがやや詳しく規定を置いている点としては、7条5が時効について言及している点と、8条の下線部^かの部分で刑事共助条約に言及している点がある。

図表7 OECDモデルTIEA7条と米リTIEA7条

| OECD モデル TIEA7 条 | 米リ TIEA7 条 |
|--|---|
| <p>1. The requested Party shall not be required to obtain or provide information that the applicant Party would not be able to obtain under its own laws for purposes of the administration or enforcement of its own tax laws. The competent authority of the requested Party may decline to assist where the request is not made in conformity with this Agreement.</p> <p>2. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process. Notwithstanding the foregoing, information of the type referred to in Article 5, paragraph 4 shall not be treated as such a secret or trade process merely because it meets the criteria in that paragraph.</p> <p>3. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to obtain or provide information, which would reveal confidential communications between a client and an attorney, solicitor or other admitted legal representative where such communications are:</p> <p>(a) produced for the purposes of seeking or providing legal advice or</p> <p>(b) produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings.</p> <p>4. The requested Party may decline a request for information if the disclosure of the information would be contrary to public policy (ordre public).</p> <p>5. A request for information shall not be refused on the ground that the tax claim</p> | <p>1. The competent authority of the requested party may decline to assist:</p> <p>(a) where the request is not made in conformity with this Agreement and, in particular, where the requirements of Article 5 are not met;</p> <p>(b) where the requesting party has not pursued all means available in its own territory to obtain the information, except where recourse to such means would give rise to disproportionate difficulty; or</p> <p>(c) where the disclosure of the information requested would be contrary to the public policy of the requested party. 【第1項・第4項に対応】</p> <p>2. This Agreement shall not impose upon a party any obligation:</p> <p>(a) to provide information that under the laws of the requested party is (i) subject to legal privilege or (ii) contains any trade, business, industrial, commercial or professional secret, or trade process, provided that information that would not otherwise constitute a trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, shall not be treated as such merely because it is held by banks, other financial institutions, and any person, including nominees and trustees, acting in an agency or fiduciary capacity; or</p> <p>(b) to carry out administrative measures at variance with its laws and administrative practices, provided that nothing in this subparagraph shall affect the obligations of a party under paragraph 6 of Article 5 of this Agreement. For purposes of paragraph 2(a), the term “information subject to legal privilege” means information that would</p> |

| | |
|---|---|
| <p>giving rise to the request is disputed.</p> <p>6. The requested Party may decline a request for information if the information is requested by the applicant Party to administer or enforce a provision of the tax law of the applicant Party, or any requirement connected therewith, which discriminates against a national of the requested Party as compared with a national of the applicant Party in the same circumstances.</p> | <p>reveal confidential communications between a client and an attorney, where such communications are made for the purpose of seeking or providing legal advice or for the purpose of use in existing or contemplated legal proceedings. 【第2項・第3項に対応】</p> <p>3. A request for information shall not be refused on the ground that the tax liability giving rise to the request is disputed by the taxpayer. 【第5項に対応】</p> <p>4. The requested party shall not be required to obtain and provide information which the requesting party would be unable to obtain in similar circumstances under its own laws for the purpose of the administration or enforcement of its own tax laws or in response to a valid request from the requested party under this Agreement. 【第1項に対応】</p> <p>5. Notwithstanding paragraph 4, the statute of limitations of the requesting party pertaining to the taxes described in paragraph 1 of Article 3 of this Agreement shall govern a request for information. The expiration of a statute of limitations for taxes of the requested party shall not preclude the requested party from obtaining and providing the requested information.</p> |
|---|---|

図表8 OECDモデルTIEA8条と米リTIEA8条

| OECDモデルTIEA8条 | 米リTIEA8条 |
|---|---|
| <p>Any information received by a Contracting Party under this Agreement shall be treated as confidential and may be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) in the jurisdiction of the Contracting Party concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the</p> | <p>Any information received by the requesting party under this Agreement shall be treated as confidential and may only be disclosed to persons or authorities (including courts and administrative bodies) in the jurisdiction of the requesting party concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the</p> |

| | |
|--|---|
| <p>determination of appeals in relation to, the taxes covered by this Agreement. Such persons or authorities shall use such information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. The information may not be disclosed to any other person or entity or authority or any other jurisdiction without the express written consent of the competent authority of the requested Party.</p> | <p>determination of appeals in relation to, the taxes covered by this Agreement, or to supervisory bodies, and only to the extent necessary for those persons, authorities or supervisory bodies to perform their respective responsibilities. Such persons or authorities shall use such information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. The information shall not be disclosed to any other person, entity, or authority, or used for any purpose other than for the purposes stated in Article 1, か <u>except in cases where the requested party provides prior, written consent that the information may also be used for purposes allowed under the provisions of the existing Treaty on Mutual Legal Assistance in Criminal Matters between the parties, signed July 8, 2002, that allows for the exchange of certain tax information.</u> In no event shall information provided under this Agreement be disclosed to another country without the express written consent of the competent authority of the requested party. Information received by the requested party in conjunction with a request for assistance under this Agreement shall likewise be treated as confidential in the requested party.</p> |
|--|---|

(6) 共通性の確認

以上みてきた共通点を一言に要約すると、さきに図表 1 に示したポリシー（2006 年 OECD 報告書の提示した線）が、条文の形で具体化されているということである。

なお、タックス・ヘイブンの情報交換を重視する米国のポリシーが、OECD における政策形成にどのように影響したかの実態の解明は、今後の課題である。また、米国の締結

してきた多くの TIEA の中でも、例証のために上に引用した対リヒテンシュタイン TIEA は最新のものであるから、時期によるこまかな規定の変化についてさらに検討が必要である。

IV 日本国にとっての検討課題

1 TIEAは効果的か

(1) 複数の評価軸の必要性

日本の条約締結ポリシーのあり方としてTIEAの是非を総合的に評価するためには、複数の評価軸に基づく多面的な考察が必要である。そのような評価軸としてはいろいろなものが想定できる。図表9は、納税者の視点、日本の課税庁の視点、タックス・ヘイブンの視点から、例示的に3つの軸をたててみたものである。

図表9 TIEAを評価するための複数の視点

- *納税者の視点：手続保障や秘密保護が十分か
- *日本の課税庁の視点：情報収集のために効果的か
- *相手側法域（タックス・ヘイブン）の視点：国家主権の尊重

すなわち第1に、納税者側の視点からすれば、手続保障や秘密保護が十分であるかが大きな関心事であろう。第2に、日本の課税庁の側からみると、TIEAが情報収集のために真に実効的なツールであるかどうか、評価のポイントとなるだろう。第3に、TIEAの締結相手国と目されるタックス・ヘイブン法域の視点からすると、対等な国家主権の尊重を重視したいところであろう。かりに大国の「砲艦外交」によってTIEAの締結を押しつけられてしまったという負の感情が強く残れば、せっかくTIEAを締結したとしても、情報提供の執行の現場で数々のサボタージュを行う結末が予想される。

これら3つは網羅的ではなく、他の視点として、TIEA締結交渉の妥結可能性や、変化しつつある国際的な動向など、いろいろなものがあるだろう。重要なのは、上にあげた3つが相互に対立する契機を含んでいることである。したがって、単一の評価軸のみで評価

することが適切でないことを例証するに十分である。

(2) ここでの問題設定

以上のように、TIEAの政策手段としての評価にあたっては、複数の評価軸に基づき総合的に判断を下す必要がある。いずれの観点も重要であり、それぞれに検討が必要であるところ、ここでは、上記第2の点にしぼって検討する。すなわち、ここで設定する問題は、「租税情報の収集のためにTIEAは効果的な手段であるか」である。

このように問題を設定する理由は、そもそもTIEAが情報交換のために役に立たないのであれば、他の点について評価を下すまでもなく、TIEAの締結について消極的な答えが出るからである。このような理由で、以下ではTIEAが租税情報収集の手段としてどの程度効果的であるかを検討する。

この問題設定に対しては、「そもそもある国が別の国のために情報提供の義務を負うという条約の枠組自体が腑に落ちない」といったより原理的な角度からの批判がありうる。これに対する本稿の短い応答は、「相互依存の進む世界経済において狭い領域性原理に呪縛されているべきでない」というものであるが、執行管轄権の理解を含め別途本格的な論証を要する。繰り返しになるが、本稿は、TIEAを評価するための他の視点が重要でないと主張するものでは全くない。他の視点も重要である。TIEAの評価が高度に政治的な争点でなりうるものであるだけに、本稿の論述のスタンスについて誤解を招かないよう、このことを再度強調しておきたい。

(3) Tillinghast(2004)の見解

米国の著名な実務家であるTillinghast氏は、2004年の段階で次のように述べ、TIEAの締結は一步前進であるが、法的・実務的な障害がなお多いと指摘していた（下線は増井による）⁽¹⁹⁾。

「これらの条約[TIEA]の利用には法的障

害と実務的障害の双方が存在し、IRS がこれらの障害をどう成功裏に克服するかを判断するのはまだ早すぎる。通例として IRS は、調査対象の納税者の氏名を提示しなければならず、かつ、要請している情報が入手可能で税務調査に関連すると信ずるに足る相当な理由を示さなければならない。IRS はまた、自国領土内で情報収集のすべての権限を尽くしたことを証明しなければならない。(・・・もつとも、米国市民や米国居住者がタックス・ヘイブン銀行口座を有していることをもし IRS がすでに知っている場合、IRS は当該納税者から直接に情報を要求することができ、記録が提供されない場合には裁判所侮辱によって当該納税者を収監することができる。)

こうしてタックス・ヘイブンとの情報交換条約は多くの情報をもたらさないかもしれない。タックス・ヘイブンが情報を提供しなければならないのは、米国が納税者が誰かを知っており、その納税者の計画をかなりよくわかっている場合だけなのである。ジョン・ドー・サモンズ(John Doe Summons)に匹敵するものは存在せず、脱税者の身元がわからない場合に米国が探りを入れること(fishing expedition)はできない。さらに、情報交換条約は、タックス・ヘイブン法域に対して、どの特定事件についても情報を引き渡したくないならば、多数の問題を提示できるようにしている。これらの限界にもかかわらず、タックス・ヘイブンとの条約が大きな前進への一歩であり IRS にとって有益であることに、疑問の余地はない。少なくとも、情報交換条約は、いくらかの納税者をこれらのタックス・ヘイブンから追い払うであろう。

下線を付したように、TIEA は、それ自体が効果的な情報収集ツールであるというよりは、むしろその存在によって「納税者をタックス・ヘイブンから追い払う」ための潜在的抑止力として働くだろうと予想されていたのである。引用文第1段落末尾では、国内法に

基づいて居住者に情報提供を求めていく方策が示唆されており、このことはひるがえって、TIEA 固有のメリットはあまりないということの意味している。

なお、この引用文が指摘するいくつかの法的・実務的困難は、TIEA が情報要請国に対して課している要件から生じている。逐一照合することは避けるが、先に図表6に引用した OECD モデル TIEA5 条でいうと、その第5項の要件が執行上かなり高いハードルになるということである。

(4) Isle of Man 条項の遺産

実務的な障害として、タックス・ヘイブン側の十分な協力には疑問符がつく。近年の相次ぐ TIEA の締結にもかかわらず、ほんの10年前には、タックス・ヘイブン側は OECD のやり方を全面的に批判していたからである。

さきに述べたように、2001年に OECD の「有害な税の競争」におけるタックス・ヘイブン認定基準が修正され、情報交換と透明性に力点をおくようになった。この時期にタックス・ヘイブン側が OECD との交渉の中で強く指摘したのが、「OECD 加盟国の中にも基準を満たさない国があるではないか」という点であった⁽²⁰⁾。実際、OECD 加盟国の間でも、スイスとルクセンブルクは1998年報告書の採択に棄権しており、2001年11月にはポルトガルとベルギーも棄権したのである。そこで、タックス・ヘイブン側としては、OECD 加盟国は「非協力的タックス・ヘイブン」というラベルを貼られることがないのに、非加盟国の自分たちだけが注文をつけられるのでは、二重基準だとして強く批判したのであった。

この非難は、いわゆる Isle of Man 条項の叢生を生んだといわれている⁽²¹⁾。2000年12月、Isle of Man は、自らのコミットメントの条件として、すべての OECD 加盟国が同じことを履行することを要件とした。同じ条件は、他のタックス・ヘイブン法域の OECD に

対する約束においてもコピーされていった。ということは、スイスを筆頭として、OECD加盟国内の中のどの一国であっても、銀行秘密を理由に情報交換に応じない国がある限りは、タックス・ヘイブン側は約束を履行しなくてもよいことになる。タックス・ヘイブンとの情報交換にとって著しく実効性を欠く事態であった。

その後、Isle of Man は、次の OECD 加盟国との間で TIEA を締結するに至った⁽²²⁾。署名の日付の順に記すと、米国（2002年10月2日）、オランダ（2005年10月12日）、スウェーデン（2007年10月30日）、ノルウェー（2007年10月30日）、アイルランド（2008年4月24日）、英国（2008年9月29日）、オーストラリア（2009年1月29日）、ドイツ（2009年3月2日）である。

これらの TIEA の条約本体には特に留保がっていないようであるから、すでに現時点においては、タックス・ヘイブンの側として「スイスが変わらない限りは協力しない」という事態は克服されたのではないかと思われる。しかし、タックス・ヘイブン側の OECD 加盟国に対する信頼の欠如という負の遺産が十分に払拭されているかは、必ずしもよくわからない。

タックス・ヘイブンとの TIEA は、居住地国の大国が、源泉地国としてのタックス・ヘイブンに対して一方的に情報を求めるという偏りがあると指摘されてきた⁽²³⁾。この状況の下では、TIEA の機能は情報の「一方通行」であり、情報の「交換(exchange)」とはいえない。双方向のやりとりでなければ、国家間の協力関係が育つ可能性はそれほど大きくないだろう。もっとも、源泉地国としても、何らかの合理的な理由があって居住地国側に情報を求めるインセンティブをもつことがあるかもしれない。

(5) 潜在的抑止力としての T I E A

以上からすると、TIEA の締結さえすれば

タックス・ヘイブンから効果的に情報を収集できるようになるというのは、現時点では楽観的にすぎるようである。たしかに、TIEA の存在は国際的脱税を解明するための国際協力にむけた一歩であり、脱税予備軍の納税者がタックス・ヘイブンをを用いることに対する抑止力として育てていく余地がある。しかし、TIEA のみに過大な期待を抱くことは禁物であろう。むしろ、租税情報収集のための種々の制度の一部として TIEA の果たすべき役割を位置づけ、納税環境整備の総合的施策の中で適切な役割を分担させることが適切である。

2 日本国の今後の条約締結ポリシーのあり方

(1) ひとつのオプションとしての T I E A

以上の検討をふまえ、最後に、日本国にとっての今後の条約締結ポリシーのあり方について一言する。

限界があるにもかかわらず、TIEA は、タックス・ヘイブンとの二国間対話を可能にするほとんど唯一の回路である。OECD 加盟国の多くは「有害な税の競争」への対抗運動の展開の過程で TIEA の締結例を着実に増加させてきたし、近年そのペースは加速している。今後の工夫次第では、TIEA が存在すること自体が抑止力となって、脱税の防止につながる可能性もある。

したがって、タックス・ヘイブンとの TIEA 締結を日本国の租税条約締結ポリシーのひとつのオプションに加えるべきであると考えられる。

(2) 今後の重点的検討課題

日本国政府としては、このように TIEA 締結の可能性をひとつのオプションとしたうえで、次の課題について今後重点的に検討を進めるべきである。

第1に、日本の既存租税条約における情報交換条項の運用状況をレビューし、改善の余地のある点を発見することである。情報交換を円滑に進めるためには外国政府との協力が必要であるところ、言葉や法制の違いをはじ

めとして、数々のハードルが予想される。そのような運用上の問題については、既存条約と TIEA とで共通の面が多いからである。

第 2 に、他の OECD 加盟国がタックス・ヘイブンと締結した TIEA の運用実態をモニターし、経験の蓄積から学ぶことである。とりわけ、交渉相手国としてのタックス・ヘイブンが TIEA の締結に応じるに至った背景として、どのような説得材料を用いたかは、未だ締結例のない日本国にとって重要な事項であろう。「アメとムチ」を用いた事例がある場合には、その国際法上の限界についても検討を要する。

第 3 に、国内法上の情報収集手段との役割分担、とりわけ、居住者の保有する在外資産の調査にとって租税条約が寄与できる範囲を確定することである。条約なしに執行管轄権を行使できる範囲については、多くのことが解釈論にゆだねられており、どこまでのことが許されるかの限界を明らかにしていくことが必要である。

以上の検討にあたっては、複数の評価軸がありうることに留意しつつ、バランスのとれた議論をめざすことが望ましい。

⁽¹⁾ 本稿のドラフトに対して多くの方から有益なご指摘をいただいた。とりわけ佐藤英明教授と赤松晃博士に対してこの場を借りて感謝の意を表明したい。ご指摘にかかわらず残存する誤りは増井個人に帰する。

⁽²⁾ タックス・ヘイブンの認定基準については III 2 で述べる。この文脈ではさしあたり、字義どおり租税の避難地 (tax haven) と認識されている法域のことを広く意味するものとしてタックス・ヘイブンという言葉を用いておく。

⁽³⁾ ただし、吉村典久「タックス・ヘイブンの課税問題」租税法研究 36 号 87 頁、94 頁 (2008 年) は、「日本のタックス・ヘイブン対抗策は、現時点では CFC 税制による対抗策を中心としているが、徐々に情報交換体制の整備によるタックス・ヘイブン包囲網に参加しつつあるという状況が

認められる」として、税制調査会の答申を引用している。国内立法の動きとしては、2003 年に署名された新日米租税条約が情報交換条項を拡充したことに伴い、日本の国内法においては、2003 年度及び 2005 年度の税制改正により、外国政府からの照会に応じて情報を入手するために、日本の国税職員が質問検査権を行使したり (租税条約実施特例法 9 条)、犯則調査を行ったりする (同 10 条の 2) ための規定が設けられた。

⁽⁴⁾ 2008 年 9 月 11 日に開催された渡辺裕泰・鈴木一路・田中琢二・矢内一好「討論：国際課税の潮流—租税条約を巡る動向を中心に」日本租税研究協会『第 60 回租税研究大会記録』93 頁、148—149 頁 (2008 年) において、田中参事官は、「現在、非協力的タックスヘイブンというのは 3 カ国になっております。では、3 カ国だけの議論をしているのかということ実はそうではなくて、この 2000 年リスト [後掲注 13 の OECD 報告書で名指しされた法域のリスト] でちゃんと協力しますよとコミットした国或いは地域が、実際に本当に協力しているかという問題が現在一番大きな問題でありまして、やや 2000 年レベルに戻ってきている状態というのが現段階です。そこで、これを克服するためにはどうしたらいいかということ、やはり情報交換協定が必要なのではないかということになってきました。ただこういう国・地域は、情報交換協定だけではなく、租税条約を締結することを要請してきます。」と発言している。

⁽⁵⁾ 本庄資編著『租税条約の理論と実務』80 頁 (猪野茂執筆、清文社・2008 年)、矢内一好『Q&A 国際税務の基本問題』116 頁 (財経詳報社・2008 年)、荒木知「透明性と情報交換に関する OECD グローバル・フォーラムの活動」国際税務 26 巻 1 号 8 頁 (2006 年)、小平武史「税務当局間の国際的情報交換について」国際税制研究 17 号 69 頁 (2006 年)、田内彦一郎「海外資産の把握及び法制の異なる資産等の取扱い」税大論叢 52 号 156 頁 (2006 年)、青山慶二「国際的税務協力の現状と課題」水野忠恒編著『2 訂版国際課税の理論と課題』255 頁 (税務経理協会・2005 年)、大野太郎「租税条約における情報交換規定の考察」経済政策ジャーナル 3 巻 1 号 38 頁 (2005 年)、岡崎正江「マネー・ローndリング規制と税務行政」税大論叢 47 号 239 頁 (2005 年)、中村豊治「租税条約に基づく情報交換—国際社会における運

- 用実態と納税者の権利」国際税務 24 巻 3 号 38 頁 (2004 年)、木村弘之亮「国際的租税情報交換」法学研究 73 巻 1 号 29 頁 (2000 年)、永井博「国際化における資料情報制度及び情報交換制度の課題」税大論叢 34 号 389 頁 (1999 年)、中田弘樹「租税条約の情報交換規定に基づく情報収集と質問検査権」税大論叢 33 号 125 頁 (1999 年)。
- (6) とりわけ、石黒一憲「国境でメルトダウンする人権保障?—執行共助の刑事と税務」『西村利郎先生追悼論文集グローバリゼーションの中の日本法』501 頁 (商事法務・2008 年) が指摘する基本的な法的問題点 (租税法律主義との関係や双方可罰性要件、納税者秘密の保護など) について、総合的な検討を進める必要がある。
- (7) OECD, Tax Co-operation: Towards a level playing field, 2006 Assessment by the Global Forum on Taxation (2006).
- (8) OECD, Tax Co-operation: Towards a level playing field, 2008 Assessment by the Global Forum on Taxation (2008).
- (9) Cook Islands は 2006 年の段階で NZ と TIEA を交渉中であつたところ、交渉が頓挫したようであり、2008 年の段階では未締結グループに入っている。
- (10) この情報は、OECD Centre for Tax Policy and Administration のウェブサイトで Exchange of Information の項目の Tax Information Exchange Agreements (TIEAs) のトップページに掲載されている。この情報は随時更新されており、本文の記載は http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_33745_38312839_1_1_1_1,00.html に基づく (2009 年 3 月 21 日最終確認)。
- (11) Michael J. Graetz, Foundations of International Income Taxation, 494-502 (Foundation Press, 2003).
- (12) OECD, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, Box I (1998).
- (13) OECD, Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (2000).
- (14) OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report (2001).
- (15) OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report (2004).

- (16) Rufus von Thülen Rhoades and Marshall J. Langer, U.S. International Taxation and Tax Treaties, Vol. 3, Chapter 71 (Matthew Bender, 2008).
- (17) クリスチアン・シュヴァニュー＝ロナン・バラン (杉村昌昭訳) 『タックスヘイブン—グローバル経済を動かす闇のシステム』132 頁 (作品社、2007 年)、Willian Vlcek, Offshore Finance and Small States: Sovereignty, Size and Money 83 (Palgrave Mcmillan, 2008).
- (18) Paul O'Neil, May 10, 2001, PO-366, available at <http://www.treas.gov/press/releases/po366.htm>.
- (19) David R. Tillingst, Issues in International Tax Enforcement, in Henry J. Aaron and Joel Slemrod ed., The Crisis in Tax Administration 38, at 42 (Brookings Institution Press, 2004).
- (20) J.C. Sharman, Havens in a Storm: the Struggle for Global Tax Regulation 92 (Cornell University Press, 2006).
- (21) Sharman, supra note 20, 92.
- (22) 前掲注 10 の OECD サイトによる。
- (23) Robert Couzin, Imposing and Collecting Tax, in Brian J. Arnold, Jacque Sasseville, and Eric M. Zolt ed., The Taxation of Business Profits Under Tax Treaties 171, at 184 (Canadian Tax Foundation, 2003).