

海外情報

OECD のタックス・ヘイブン対策

ー租税目的の情報交換に関する最近の動向ー

経済協力開発機構 租税政策・税務行政センター

ポリシー・アナリスト 中 島 隆 仁

◆SUMMARY◆

2008 年以降、“タックス・ヘイブンの終焉”、“OECD ブラック・リスト公表”、“UBS 顧客情報米国に開示”といった記事がマスコミを賑わせており、タックス・ヘイブンに対する先進国等からの国際的圧力の強まりを窺うことができる。

本稿は、このタックス・ヘイブン対策の中心的役割を担っている経済協力開発機構（OECD : Organization for Economic Co-operation and Development）の事務局（フランス・パリ）に派遣された筆者が、OECD の行っている活動について、特に租税目的の情報交換に関する最近の動きに焦点を当てて、その概要を説明したものである。

現在、OECD がタックス・ヘイブンにつき最も重視しているのは、税率ゼロではなく、租税目的の情報交換であり、2002 年に OECD がモデルを公表した租税目的の情報交換に特化した租税情報交換協定（TIEA: Tax Information Exchange Agreement）の署名件数の 2007 年以降に見られる急激な増加は、タックス・ヘイブン対策に関する近年の急速な進展をはつきりと示している。OECD による 2009 年 4 月 2 日の「進捗報告書」公表以降、タックス・ヘイブンの最大の関心事は、いかに早く「国際的に合意された租税基準」を満たした租税条約・TIEA を 12 以上署名して“ホワイト・リスト”入りし、タックス・ヘイブンの悪名から逃れるかにあり、OECD はその動きを注視している。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

1. はじめに	142
2. OECD の活動	142
3. 最近の急速な進展の背景	143
4. 国際的に合意された租税基準の実施状況に関する進捗報告書	145
5. 租税目的の情報交換を妨げる要因	146
6. 情報交換を実現する具体的方策	147
7. アジアの動向	149
8. 今後の方向性	150

1. はじめに

2008 年以降、“タックス・ヘイブンの終焉”、“OECD ブラック・リスト公表”、“UBS 顧客情報米国に開示”といった仰々しい記事を目にした覚えがある人も多いのではないだろうか。日本はいわゆる“タックス・ヘイブン”ではないし、税金逃れといえば、まずは“マルサ”がイメージされる国なので、いったい世界で何が起きているのか判然としない人も多いであろう。本稿では、このタックス・ヘイブン対策の中心的役割を担っている経済協力開発機構（OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development、以下「OECD」という。）が行っている活動について、特に租税目的の情報交換に関する最近の動きに焦点を当ててその概要を説明したい。なお、文中の意見に当たる部分は筆者の個人的見解であり、その属する組織の見解ではないことを予め申し添える。

2. OECD の活動

(1) 本題に入る前に、OECD について簡単に説明したい。OECD は、その前身である OEEC^①加盟国、米国及びカナダが、先進国間で国際経済全般について協議することを目的として、1961 年に設立された。IMF や世界銀行などの国際機関は国連に属しているのが開発途上国も加盟しているが、OECD は国

連傘下の機関ではなく、加盟国も先進 31 国のみである。加盟国の約 80%が欧州諸国であり、アジアの加盟国は日本と韓国だけとなっている。そのため、他の機関と比べて欧州の意向がより強く反映される傾向にあるといえよう。

(2) OECD^②は、租税に関する透明性の向上及び実効性のある情報交換の確立を通じた公平な競争の実現を目的として、1996 年からタックス・ヘイブン等の有害税制に関するプロジェクトを実施している。このプロジェクトは 1996 年の OECD 閣僚理事会声明を受けて開始し、同年の G7 リヨンサミットでも支持された。1998 年、OECD は「Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue」を公表し、タックス・ヘイブンの要件として以下の 4 項目を挙げた。

- a) 実効税率がゼロあるいは名目的
- b) 実効性のある情報交換の欠如
- c) 税制・税務行政における透明性の欠如
- d) 実質的な経済活動がない

税率がゼロあるいはゼロに近い国・地域がタックス・ヘイブンとの考えが一般的かもしれないが、OECD は税率ゼロというだけではタックス・ヘイブンとみなしていない。後述するように、現在 OECD が最も重視しているのは租税目的の情報交換である。

2000年に公表した報告書では、1998年報告書で挙げた要件に基づいて、35カ国・地域^③をタックス・ヘイブンと認定した。

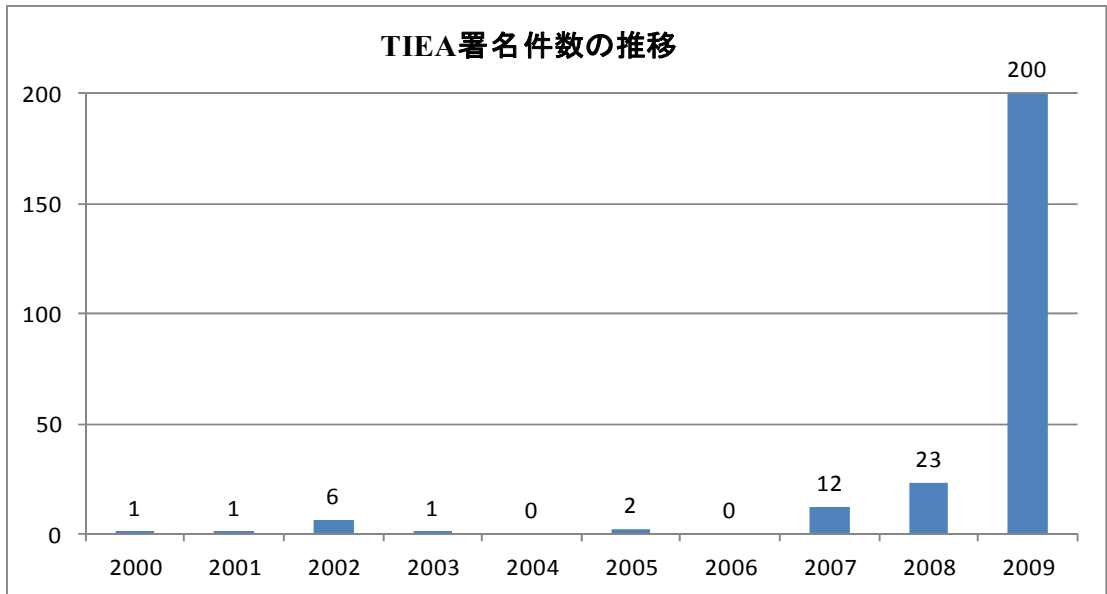
2001年報告書では、1998年報告書で示した4つの要件のうち、税率については各国・地域の主権事項であること、実質的活動の有無についてはその判定が困難であることを理由に要件から外し、実効性のある情報交換の欠如と税制・税務行政における透明性の欠如の2要件に限定した。

2002年には、2000年報告書の公表後も透明性の向上と実効性のある情報交換の確立（OECD基準）を受諾しなかった7カ国・地域^④を「非協力的タックス・ヘイブン」と認定した。その後、2003年にナウルとバヌアツが、2007年にマーシャル諸島とリベリアがそれぞれOECD基準を受諾したためタック

ス・ヘイブンリストから外れ、最終的にアンドラ、リヒテンシュタイン、モナコの3カ国が「非協力的タックス・ヘイブン」として残った。同年には、租税目的の情報交換に特化した租税情報交換協定（TIEA: Tax Information Exchange Agreement、以下「TIEA」という。）のモデルを公表した。このモデルTIEAは、1998年報告書を受け、実効性のある情報交換を可能にする法的文書のモデルとするべく、後述するグローバル・フォーラムで作成されたものである。

2009年5月には、「非協力的タックス・ヘイブン」としてOECDが認定した上記3カ国は2009年3月にいずれもOECD基準を受諾したことからリストから外れ、現在では「非協力的タックス・ヘイブン」は存在しない。

3. 最近の急速な進展の背景



上記グラフは、TIEAの年次別署名件数の推移を示したものである。後述するとおり、OECDが2002年に公表したモデルTIEAは国際的に合意された租税基準とされており、タックス・ヘイブンにとって、OECDモデルTIEAと実質的に同一のTIEAに署名するこ

とは、タックス・ヘイブンであることの放棄を意味するともいえよう。上記グラフはOECDモデルTIEAと実質的に同一のTIEAの署名件数を示しており、2007年以降に見られる急激な増加は、タックス・ヘイブン対策に関する近年の急速な進展をはっきりと示し

ている。

2009年9月にメキシコで開催された「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)」後のインタビューで、OECD事務総長は最近の急速な進展を「まさに革命的 (nothing short of a revolution)」と評した⁵⁾。「革命的」な進展が見られた背景には、政治的モメンタムの高まりがある。2008年7月のG8北海道洞爺湖サミットの首脳宣言は、「租税に関する透明性と情報交換のOECD基準を完全には実施していないすべての国に対し、遅滞なく、これを実施するよう求めるとともに、OECDに対し、租税回避に関する取組を強化し、2010年に報告するよう促す。」と言及した。また、2009年4月のG20ロンドンサミットは、「(租税目的の)銀行秘密の時代は終わった。」と宣言した。さらに、2009年9月のG20ピッツバーグサミット首脳声明は、2010年3月以降タックス・ヘイブンに対抗手段 (countermeasures) を発動する可能性を示唆している。こうした国際的圧力に抗しきれずにタックス・ヘイブンが次々とTIEAに署名している現実が、最近の急速な進展として現れているのである。政治的モメンタムを高めた要因としては、以下の事項が挙げられよう。

- a) リヒテンシュタインでの脱税事件：2008年初め、ドイツはリヒテンシュタインにあるLGT (Liechtenstein Global Trust) 銀行の顧客名簿をもとにして脱税捜査に乗り出した。この顧客名簿はドイツ当局が元LGT銀行員から入手したものであり、顧客名簿にはドイツの有力者も含まれていたことから社会問題化し、さらに英国や米国などの当局も巻き込んで国際的な脱税事件にまで発展した。
- b) UBS (Union Bank of Switzerland)

関連の脱税事件：2009年8月、米国とスイスは米国顧客の脱税を幫助したUBSが米国内国歳入庁に対し脱税の疑いのある米国顧客の情報を開示することで合意した。この合意はUBSにとどまらず他のスイスの銀行にも波及しかねないため、スイスの伝統である銀行秘密が崩壊する可能性も指摘されている。

- c) 金融危機：2007年8月のサブプライム・ローン問題表面化に端を発し、2008年9月のリーマン・ブラザーズ破綻で決定的となった世界的な金融危機は、経済の停滞に伴って各国に大幅な税収の減少をもたらした。このような状況において、タックス・ヘイブンに眠っている自国民の資産に対して課税もせず放置すべきでないとの議論が高まり、各国がタックス・ヘイブン対策に本腰を入れる契機となったといえる。
- d) オバマ政権の誕生：2008年11月に米国でオバマ政権が誕生したことも、タックス・ヘイブン対策の追い風となった。オバマ大統領は大統領就任以前からタックス・ヘイブン対策に熱心であり、カール・レヴィン上院議員 (民主党) らとともに「Stop Tax Haven Abuse Act」作成の中心人物の一人であった。

【G20 ロンドンサミット前の駆け込み】

2009年初頭、同年4月に開催されるG20 ロンドンサミットでタックス・ヘイブンのブラック・リストが公表され、リストに掲載された国・地域は制裁を受けるかもしれない、という報道が流れた。当時、この報道の真偽は定かでなかったものの、リヒテンシュタイン、スイス、シンガポール等、ブラック・リストに載るかもしれないと予想されていた国・地域の多くが同年2、3月中に租税目的の情報交換に応じる旨を発表した。こうした動きは、G20 ロンドンサミットで公表されるかもしれないブラック・リストに掲載されることを避けるためであることは明らかだったが、結果として短期間のうちにかつてないほどの大きな進展がみられることになった。OECD にとっての大きな成果の一つは、OECD 加盟国でありながら OECD モデル租税条約第26条(情報交換規定)に留保を付していた4カ国(オーストリア、スイス、ベルギー、ルクセンブルグ)すべてがG20 ロンドンサミット前に留保を取り下げたことにより、26条に留保を付しているOECD 加盟国があるのにOECD 非加盟国に26条を押し付けるのはおかしいとする批判から逃れることができたことであろう。

4. 国際的に合意された租税基準の実施状況に関する進捗報告書

2009年4月2日、同日ロンドンで開催されたG20 サミットの要請に応じて、OECD は「OECD グローバル・フォーラムが調査した国・地域における国際的に合意された租税基準の実施状況に関する進捗報告書」⁽⁶⁾(以下「進捗報告書」という。)を公表した。ここでいう「国際的に合意された租税基準」とは、具体的には、OECD モデル租税条約第26条または国連モデル租税条約第26条と実質的に同一の情報交換規定、もしくはOECD モデルTIEA と実質的に同一のTIEA を指す。進捗報告書は、以下の3グループに分かれている。

- a) 国際的に合意された租税基準を実質的に実施している国・地域(いわゆる“ホワイト・リスト”)
- b) 国際的に合意された租税基準の遵守を約束したものの実質的にはまだ実施していない国・地域(いわゆる“グレイ・リスト”)
- c) 国際的に合意された租税基準の遵守を約束していない国・地域(いわゆる“ブラック・リスト”)

2009年4月2日付進捗報告書では、コスタリカ、マレーシア、フィリピン、ウルグアイの4カ国が“ブラック・リスト”に掲載された。しかし、この4カ国は早急にOECD に対して国際的に合意された租税基準の遵守を約束する書簡を送付したことから“グレイ・リスト”に格上げされ、その後“ブラック・リスト”に掲載された国・地域は存在しない。また、“グレイ・リスト”に記載されている国・地域は、OECD モデル租税条約第26条または国連モデル租税条約第26条と実質的に同一の情報交換規定を含む租税条約、もしくはOECD モデルTIEA と実質的に同一のTIEA を12以上署名した場合には、“ホワイト・リスト”に格上げされる⁽⁷⁾。

なお、国際法上、条約の署名は、条約文を確定し、また、条約に拘束されることについての同意の表明を意味するものであり⁽⁸⁾、日本の場合には、国会の承認を受けて条約が発効し、適用が開始するまでは、租税条約・TIEA に基づく情報交換は行われないことに留意する必要がある。

【G20 ロンドンサミットの舞台裏—消えた香港・マカオ—】

進捗報告書の“ホワイト・リスト”に掲載されている中国には、「国際的に合意された租税基準の実施を約束した特別行政区を除く。」という脚注が付いている。ここでいう「特別行政区」が香港とマカオであることは明らかだが、「特別行政区」の具体的な名前は進捗報告書のどこにもない。進捗報告書に掲載されている国・地域はグローバル・フォーラムの年次審査報告書に基づいており、香港とマカオも同報告書で審査対象となっているにもかかわらず、である。マカオの名前が進捗報告書のどこにもないことに関し、2009年4月3日のBBC（英国国営放送）ホームページは、フランス（サルコジ大統領）がマカオを進捗報告書に記載することを強く主張したものの中国（胡錦濤主席）が強硬に反対して折り合いがつかず、最後は米国（オバマ大統領）の仲裁で最終的にマカオが進捗報告書から外れたという記事を掲載した。

5. 租税目的の情報交換を妨げる要因

(1) グローバル・フォーラム 2009 年報告書は、香港、マレーシア、フィリピン、シンガポールが、情報交換に応じる前提として自国の課税上の利益（domestic tax interest）があることを求めているとしている。この場合、例えば、情報交換要請を受けた国・地域にとって、国外所得のみを有する非居住者に関する自国の課税上の利益がある可能性は極めて低いので、そのような者に関する情報交換は、事実上不可能であろう。しかし、いずれの国・地域も、自国の課税上の利益を理由に情報交換を拒否できないことを規定した OECD モデル租税条約第 26 条第 4 項を受け入れ、2009 年中に国内法を改正してこの要件を廃止する予定であることから、2010 年以降はこの障害は存在しなくなる見込みである。

(2) 租税目的の情報交換を妨げる要因として最もよく知られているのは、銀行秘密（bank secrecy）であろう。スイスの場合、その厳格な銀行秘密を信頼して世界中の富裕層が資産を預けてきたといっても過言ではあるまい。しかし、2009 年 4 月の G20 ロンドンサミット開催時には、主要な国際金融センターはおよそすべて銀行秘密を理由に情報交換を拒否できないことを規定した OECD モデル租税

条約第 26 条第 5 項を受け入れ、事実上租税目的の銀行秘密を放棄することを表明したことから、同サミットは「(租税目的の) 銀行秘密の時代は終わった。」と宣言した。グローバル・フォーラム 2009 年報告書は、銀行秘密へのアクセスが制限されるケースとして、以下の事項を指摘している。

- a) 刑事の租税事案（criminal tax matters）：スイス、マカオ等 17 カ国・地域⁽⁹⁾は、刑事の租税事案に限って銀行秘密へのアクセスを認めている。
- b) 刑事の租税事案＋一部の民事の租税事案（civil tax matters）：チリ、香港等 7 カ国・地域⁽¹⁰⁾は、刑事の租税事案及び一部の民事の租税事案に限って銀行秘密へのアクセスを認めている。
- c) 銀行秘密へのアクセスは不可：グアテマラ、ナウル、パナマ、フィリピンは、いかなる情報交換目的の銀行秘密へのアクセスも認めていない。

既に述べたとおり、多くの国・地域が情報交換を可能にするべく国内法を改正している。自国の課税上の利益と同じく、租税目的の銀行秘密も 2010 年以降は過去の話となる見込みである。

【スイスのタックス外交】

2009年4月2日にOECDが進捗報告書を公表した後、“グレイ・リスト”に記載されたスイスは大統領名でOECD事務総長宛に書簡を送り、スイスを含めたOECD加盟国に対して何の事前相談もなく進捗報告書が作成・公表されたことに強い不満を示した。他方で、スイスはOECDモデル租税条約第26条と実質的に同一の情報交換規定を取り入れた租税条約交渉を次々と行い、2009年9月のG20ピッツバーグサミット直前に“12”の基準をクリアしたため、2009年9月25日付進捗報告書で“ホワイト・リスト”に格上げされた。スイス大統領の書簡は、スイス財務省ホームページで公表されている(<http://www.efd.admin.ch/themen/00796/01377/01419/index.html?lang=en>)。

6. 情報交換を実現する具体的方策

(1) 租税目的の透明性の向上や情報交換を確立するための具体的方策として、2005年に開催されたグローバル・フォーラムのメルボルン会合では、次の3つのアプローチについて議論した。

- a) 個別行動：国内法の改正や執行の適正化による対応
- b) 二国間行動：OECDモデル租税条約第26条と実質的に同一の情報交換規定を取り入れた租税条約、OECDモデルTIEAと実質的に同一のTIEAの締結
- c) 集合的行動：グローバル・フォーラムにおける透明性・情報交換に関する各国・地域の税制・税務行政の審査（年次審査報告書の公表）

a)は基本的に各国・地域内の問題であるものの、OECDではグローバル・フォーラムでの議論やアウトリーチ活動を通じて、情報交換を可能にする国内法の改正などを促している。

現在、租税目的の情報交換のための税制の整備の中心となっているのがb)である。タックス・ヘイブンにとって、OECDが公表している進捗報告書で一日も早く“ホワイト・リスト”に仲間入りすることが当面の課題であり、そのためにはOECDモデル租税条約第26条と実質的に同一の情報交換規定を取り入れた租税条約、またはOECDモデルTIEAと実質的に同一のTIEAを12以上署名する

ことが求められているからである。

2005年に改正されたOECDモデル租税条約第26条には、新たに第4項と第5項が追加された。第4項は、自国の課税上の利益がないからというだけでは情報交換要請を拒否することができないこと、第5項は、銀行その他の金融機関が情報を持っているからというだけでは情報交換要請を拒否することができないことを、それぞれ規定している。最近の議論でより多くの注目を集めているのは、第5項である。

2008年には国連モデル租税条約第26条が改正され、OECDモデル租税条約第26条第4項、第5項と同様の規定が追加された。一般に、OECDモデルは先進国用、国連モデルは開発途上国用と認識されているが、この改正により、情報交換に関しては両モデルが同じ考え方に立つことになった。

c)のグローバル・フォーラムは、すべての国・地域間で公正な競争を可能にするための租税に関するハイレベルな透明性と情報交換を実現することを目的として、2000年に創設された。OECD加盟国・非加盟国で構成される参加国は、創設当初は32カ国・地域であったが、現在では91カ国・地域にまで拡大している。なお、OECDには「グローバル・フォーラム」と称する会議が租税関係を含めていくつか存在するが、本稿で言及しているのはすべて「透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」である。

前述のとおり、2002年にグローバル・フォーラムはモデルTIEAを公表した。このモデルは、後に「国際的に合意された租税基準」となった。2003年のオタワ会合では、グローバル・フォーラムの下にサブ・グループ（Sub-Group on Level Playing Field Issues）を設置し、透明性と情報交換の更なる進展を図ることで合意した。2004年のベルリン会合では、透明性と情報交換に関する参加国・地域の税制・税務行政の年次審査を行うことで合意した。年次審査報告書は2006年に完成し、以降毎年公表されている。2005年のメルボルン会合では、これまでの進捗状況を確認するとともに、更なる進展が必要な分野について議論された。2009年9月のメキシコ会合では、グローバル・フォーラムを再構築してOECD加盟国、G20参加国、2009年度審査報告書で審査された国・地域を全て含めるべく参加国・地域を拡大するとともに、透明性と情報交換に関する相互審査を実施することなどが合意された。相互審査を実施するためのピア・レビュー・グループ（Peer Review Group）が設置された一方、2002年に設置されたサブ・グループは廃止された。

(2) 上記グローバル・フォーラムについて追記したい。メキシコ会合後、グローバル・フォーラムはその作業の方向性を決める下部組織として15カ国・地域からなるステアリング・グループ（Steering Group）⁽¹¹⁾を、相互審査を実施する下部組織として30カ国・地域からなるピア・レビュー・グループ⁽¹²⁾を設置した。日本はステアリング・グループ、ピア・レビュー・グループともにメンバーとなっており、OECD加盟国の立場だけでなく、アジアの代表としての立場からも重要な役割が期待されているといえよう。

グローバル・フォーラム加盟国・地域はすべて相互審査を受けることになる。相互審査はフェイズ1とフェイズ2に分かれ、フェ

イズ1は情報交換のための法的枠組みを、フェイズ2はその法的枠組みの実際の執行状況を審査する。相互審査は2010年3月から始まり、フェイズ1は2012年6月までに、フェイズ2は2014年6月までに実施し、その結果はグローバル・フォーラムで承認された後に報告書として公表される予定である⁽¹³⁾。報告書には問題点が見つかった場合の改善勧告なども含まれることになる。

(3) 各国・地域が行っている「国際的に合意された租税基準」を遵守する方法は、2つに大別することができる。1つは、国内法を改正して情報交換を可能にする一方で、条約も締結する方法（国内法改正・条約締結型）、2つめは、国内法は改正せず、OECDモデル租税条約第26条または国連モデル租税条約第26条と実質的に同一の情報交換規定を取り入れた租税条約、もしくはOECDモデルTIEAと実質的に同一のTIEAを締結する方法（条約締結型）である。

国内法改正・条約締結型の場合、情報交換を認めない国内法を改正するとともに、OECD租税条約モデル第26条または国連モデル租税条約第26条と実質的に同一の情報交換規定を取り入れた租税条約、もしくはOECDモデルTIEAと実質的に同一のTIEAを締結するものである。シンガポールやオーストリアがこの例である。原則として、国内法を改正しただけでは情報交換を行うことはできないが、チリのように、情報交換規定を有する租税条約のネットワークを既に持っている場合には、改正された国内法が発効すれば条約を改正しなくても既存の条約ネットワークを使って情報交換要請に応じることができる場合もある。また、2009年、ケイマン諸島とセントキッツ・ネイヴィスは、条約を締結せずに単独で特定の国・地域との情報交換を可能にする国内法を制定した。これは、上記6.(1)a)にある「個別行動」による情報

交換とみることができる。なお、国内法の改正内容・執行状況によっては、実質的には情報交換に応じないのと同じ状況となる可能性も残ることに留意する必要がある。条約締結型の場合、情報交換を認めない国内

法は変えずに条約相手国に対してのみ国内法をオーバーライドさせて情報交換要請に応じることになる。必要最小限の対応で情報交換に応じるものといえよう。スイスやルクセンブルグがこの例である。

【「国際的に合意された租税基準」とは】

透明性と情報交換の原則を遵守しているか否かを判断する基準としてOECDが用いている「国際的に合意された租税基準」について、OECDは、「OECDが作成し、国連及びG20が承認した、自国の課税上の利益や銀行機密にかかわらず、すべての租税に関する要請に基づく情報交換を行うもの」と説明している。既に説明したとおり、具体的には、OECDモデル租税条約第26条または国連モデル租税条約第26条と実質的に同一の情報交換規定を取り入れた租税条約、もしくはOECDモデルTIEAと実質的に同一のTIEAであれば、「国際的に合意された租税基準」を満たしていることになる。OECD加盟国は先進31カ国のみであり、グローバル・フォーラムには開発途上国を含めたOECD非加盟国も参加しているとはいえ、OECDが公表したモデル租税条約第26条及びモデルTIEAを「国際的に合意された」ものと言い切ることに異論もあろう。そのため、2008年10月に国連税務国際協力専門家委員会(UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters)がOECDモデル租税条約第26条第4項、5項を国連モデル租税条約第26条に取り入れたことにより、OECD基準が「国際的に合意された」基準であると明確に説明することができるようになったのである。

7. アジアの動向

一連の租税目的の情報交換の議論は欧米を中心としたものである感が否めないものの⁽¹⁴⁾、言うまでもなくアジアにも影響が及んでいる。2009年4月2日に公表された進捗報告書で“ブラック・リスト”に掲載された4カ国のうち、2カ国がアジアであった。タックス・ヘイブンと聞いて誰もが真っ先に思い浮かべる名前ではなく、マレーシアとフィリピンが“ブラック・リスト”に掲載されたことに違和感を感じた人も少なくないのではないだろうか。この背景には、両国がOECD非加盟国であることもあって欧米を中心とした議論との間に距離があった、言い換えれば、欧米中心のタックス・ヘイブン対策にどれだけ敏感に反応したかの違いが現れていたように思われる。実際、“ブラック・リスト”の4カ国の中に欧州の国・地域が一つもなかったのは、その証左と言えるのではないだろうか。

既に説明したとおり、香港とマカオの名前は2009年4月2日にOECDが公表した進捗報告書には登場しないが、他方でグローバル・フォーラム年次報告書はそれぞれの地域内法が租税目的の情報交換を妨げている旨指摘している。2009年初め、両地域はそれぞれ、国際的に合意された租税基準に基づいて情報交換を可能にする地域内法の改正を2009年中に実施する旨発表した。なお、日中租税協定は香港及びマカオには適用されないため、日本は同協定に基づいて香港・マカオに情報交換を要請することはできない。

シンガポールは、2009年3月に国際的に合意された租税基準の遵守を約束したものの実施にまでは至っていなかったため、2009年4月2日の進捗報告書で“グレイ・リスト”に掲載された。しかし、その後着々とOECD租税条約モデル第26条と実質的に同一の情報交換規定を取り入れた租税条約・改正議定

書に署名し、2009年11月13日の進捗報告書で“ホワイト・リスト”に格上げされた。また、情報交換を可能にする国内法の改正も行った。

マレーシアは、自国の課税上の利益がある場合しか情報交換を認めず、また、オフショア金融センターを有するラブアンで銀行秘密へのアクセスが制限されており、さらに、国際的に合意された租税基準の遵守を約束していなかったため、2009年4月2日の進捗報告書で“ブラック・リスト”に掲載された。しかし、その後すぐに国際的に合意された租税基準を遵守することを約束し、“グレイ・リスト”に格上げされた。2009年8月に署名したブルネイとの間の租税条約で初めてOECD租税条約モデル第26条第4項、5項を含む情報交換規定を取り入れ、その後も同様の方針で条約交渉を行い、2010年2月18日の進捗報告書で“ホワイト・リスト”に格上げされた。また、情報交換を可能にする国内法の改正も行った。

フィリピンは、自国の課税上の利益がある

場合しか情報交換を認めず、また、銀行秘密へのアクセスが不可能であり、さらに、国際的に合意された租税基準の遵守を約束していなかったため、2009年4月2日の進捗報告書で“ブラック・リスト”に掲載された。しかし、その後すぐに国際的に合意された租税基準を遵守することを約束し、“グレイ・リスト”に格上げされた。情報交換を可能にするための国内法の改正は行ったものの、2010年5月19日現在、国際的に合意された租税基準を取り入れた租税条約・TIEAにはまだ署名していない。

ブルネイは、2010年5月19日現在、進捗報告書の“グレイ・リスト”に掲載されている。2009年1月に日本との租税条約に署名したが、これはブルネイがOECD租税条約モデル第26条第4項、5項を取り入れた最初のケースとなった。

なお、日本と経済的関係の深いタイ及びベトナムは、2010年5月19日現在、グローバル・フォーラムに参加していないため、一連の議論には登場しない。

【スイスからシンガポールへ】

2007年以降シンガポールへの資金流入が増える一方、スイスからの資金流出が増えているという記事を読んだことがある人もいるであろう。UBSが金融危機を契機に経営危機に陥ったことや、前述した脱税の疑いがある顧客情報が米国に提供される事案を契機に、世界の富裕者層の資産がUBSはじめスイスから離れ、スイスと同じくプライベート・バンキングの発達したシンガポールに流入しているという。脱税の疑いがある顧客の情報提供に関しては、既に述べたとおり、スイスだけでなくシンガポールも情報交換に応じることを表明しており、スイスとシンガポールに差異はない。他の主要な国際金融センターも情報交換を受け入れており、情報交換の実施状況にもよるが、今後、富裕者層の資産はどこに預けても税務当局の目から逃れられないことを前提に運用されることになるであろう。

8. 今後の方向性

(1) 現在、租税目的の透明性と情報交換を議論するための最大の多国間協議の場は、グローバル・フォーラムである。2009年9月のメキシコ会合には90近くの国・地域等が参加した。既に説明したとおり、メキシコ会合では相互審査の実施が合意され、2010年3

月から始まったところである。言うまでもなく、条約の締結や国内法の改正によって税制を整備するだけでは十分でない。実効性のある情報交換が実施されてこそ税制の整備が意味を持つのであり、ピア・レビュー・グループによる相互審査は、これをチェックする重要な役割を担っている。進捗報告書で“グレイ

イ・リスト”から“ホワイト・リスト”に移行する国・地域がますます増える状況にあつて、OECDの関心は国際的に合意された租税基準を満たした租税条約・TIEAの「署名」から「実施」に移行しているといつてよく、ピア・レビュー・グループによる相互審査はまさにこれを担保する役割を果たすのである。情報交換は、先進国からタックス・ヘイブンに対して要請するケースが逆のケースより圧倒的に多くなるものと予想されるが、人的資源の少ないタックス・ヘイブンが大量の情報交換要請にどのように対応するかという課題が残るであろう。同時に、情報交換要請国は要請受領国が情報を提供しやすいよう、具体的に明確な要請を行う必要がある⁽¹⁵⁾。グローバル・フォーラムは、今後、こうした課題に取り組んでいくものと思われる。

また、相互審査の実施は、一部の国・地域にとって政治的にセンシティブであることから、こうした国・地域との間でいかに信頼関係を醸成して相互審査を公正で意味のあるものにするかが、グローバル・フォーラムの大きな課題となるように思われる。これに関連して、グローバル・フォーラムにはOECD非加盟国も多数参加しているため、OECD加盟国だけの会合と比べると意思決定により多くの時間がかかる場合が生じる可能性は否定できない。しかし、世界経済の議論の場がG7からG20に移りつつあるのと同じく、租税の分野においても、もはや先進国だけで議論を進める時代ではなく、OECDもそれを認識した上でグローバル・フォーラム参加国・地域の拡大を図り、より実効性のある方策を追求しようとしているのではないだろうか。

なお、相互審査とは異なるが、英国の王室属領(Crown Dependencies)であるジャージーやガーンジーなどは、英国から法人税導入などの税制改革の圧力を受けているという⁽¹⁶⁾。タックス・ヘイブンには英国などの海外領土も少なくないため、本国との関係がタッ

クス・ヘイブンの税制・税務行政に影響を与える可能性はあるであろう。

(2) TIEAの交渉を加速させる手段として注目されているのが、いわゆる北歐方式(Nordic approach)である。タックス・ヘイブンの多くは小規模の国・地域であり、租税条約・TIEAの交渉を担当する職員数は少ない。また、カリブ海や太平洋などに位置するものが多いため、条約交渉を頻繁に行うことには物理的に困難が伴う。こうした人的・物理的制約を克服するため、2007年以降、北歐諸国(スウェーデン、ノルウェー、フィンランド、デンマーク、アイスランド、グリーンランド、フェロー諸島)は、多国間交渉・二国間署名の方式を採用してTIEA交渉を加速させた。これは、北歐諸国共通の条約案文を用意してしてその中の1カ国が北歐諸国の代表としてタックス・ヘイブンと条約交渉を行い、基本合意に達した後の署名は各国・地域が個別に行うというものである。ケイマン諸島、バミューダ、ジャージーなどが北歐諸国との間でこの方式による条約交渉を行った。二国間協定という点では従来のTIEAと同じであるが、交渉過程を効率化した点に意義を見出すことができよう。

(3) 2009年4月2日の進捗報告書公表以降、タックス・ヘイブンの最大の関心事は、いかに早く国際的に合意された租税基準を満たした租税条約・TIEAを12以上署名して“ホワイト・リスト”入りし、タックス・ヘイブンの悪名から逃れるかにあるといえよう。租税条約・TIEAへの署名は国際的に合意された租税基準を満たすために必要な第一歩であり、また、G20ピッツバーグサミット的首脳宣言で言及されているとおり、2010年3月以降タックス・ヘイブンに対抗手段が発動されるかもしれないような状況にあつては、これは当然の動きともいえる⁽¹⁷⁾。しかし、署名を急

ぐあまり、経済的関係の薄い国・地域との間で租税条約・TIEA を次々と署名したところで、租税目的の情報交換の観点からはあまり意味がない。条約締結相手国が適切かどうかの判断は各国・地域において行うべき事項であるが、OECD はそれが単なる数合わせの遊び (Numbers Game) にならないよう注視しているところである。また、タックス・ヘイブン同士で租税条約・TIEA を締結することによって“12”の基準を形骸化させる可能性も指摘されているが、実際にはそのような租税条約・TIEA は全体の10%程度にとどまっている⁽¹⁸⁾。

(別添 1 : 進捗報告書)

A PROGRESS REPORT ON THE JURISDICTIONS SURVEYED BY THE OECD GLOBAL FORUM IN IMPLEMENTING THE INTERNATIONALLY AGREED TAX STANDARD¹

Progress made as at 19th May 2010 ([Original Progress Report 2nd April 2009](#))

Jurisdictions that have substantially implemented the internationally agreed tax standard			
Andorra	Czech Republic	Japan	St Lucia
Anguilla	Denmark	Jersey	St Vincent and the Grenadines
Antigua and Barbuda	Dominica	Korea	Samoa
Argentina	Estonia	Liechtenstein	San Marino
Aruba	Finland	Luxembourg	Seychelles
Australia	France	Malaysia	Singapore
Austria	Germany	Malta	Slovak Republic
The Bahamas	Gibraltar	Mauritius	Slovenia
Bahrain	Greece	Mexico	South Africa
Barbados	Grenada	Monaco	Spain
Belgium	Guernsey	Netherlands	Sweden
Bermuda	Hungary	Netherlands Antilles	Switzerland
British Virgin Islands	Iceland	New Zealand	Turkey
Canada	India	Norway	Turks and Caicos Islands
Cayman Islands	Ireland	Poland	United Arab Emirates
Chile	Isle of Man	Portugal	United Kingdom
China ²	Israel	Russian Federation	United States
Cyprus	Italy	St Kitts and Nevis	US Virgin Islands

Jurisdictions that have committed to the internationally agreed tax standard, but have not yet substantially implemented					
Jurisdiction	Year of Commitment	Number of Agreements	Jurisdiction	Year of Commitment	Number of Agreements
Tax Havens³					
Belize	2002	(4)	Nauru	2003	(0)
Cook Islands	2002	(11)	Niue	2002	(0)
Liberia	2007	(0)	Panama	2002	(1)
Marshall Islands	2007	(2)	Vanuatu	2003	(2)
Montserrat	2002	(3)			
Other Financial Centres					
Brunei	2009	(9)	Philippines	2009	(0)
Costa Rica	2009	(1)	Uruguay	2009	(5)
Guatemala	2009	(0)			

Jurisdictions that have not committed to the internationally agreed tax standard			
Jurisdiction	Number of Agreements	Jurisdiction	Number of Agreements
All jurisdictions surveyed by the Global Forum have now committed to the internationally agreed tax standard			

¹ The internationally agreed tax standard, which was developed by the OECD in co-operation with non-OECD countries and which was endorsed by G20 Finance Ministers at their Berlin Meeting in 2004 and by the UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters at its October 2008 Meeting, requires exchange of information on request in all tax matters for the administration and enforcement of domestic tax law without regard to a domestic tax interest requirement or bank secrecy for tax purposes. It also provides for extensive safeguards to protect the confidentiality of the information exchanged.

² Excluding the Special Administrative Regions, which have committed to implement the internationally agreed tax standard.

³ These jurisdictions were identified in 2000 as meeting the tax haven criteria as described in the 1998 OECD report.

(別添2：進捗報告書の仮訳)

OECD グローバル・フォーラムが調査した国・地域における
国際的に合意された租税基準の実施状況に関する進捗報告書¹

2010年5月19日現在の進捗状況 (2009年4月2日付最初の進捗報告書)

国際的に合意された租税基準を実質的に実施している国・地域			
アンドラ	チェコ	日本	セントルシア
アンギラ	デンマーク	ジャージー	セントビンセント・グレナディーン諸島
アンティグア・バーブーダ	ドミニカ	韓国	サモア
アルゼンチン	エストニア	リヒテンシュタイン	サンマリノ
アルバ	フィンランド	ルクセンブルク	セイシェル
オーストラリア	フランス	マレーシア	シンガポール
オーストリア	ドイツ	マルタ	スロバキア
バハマ	ジブラルタル	モリシャス	スロベニア
バーレーン	ギリシャ	メキシコ	南アフリカ
バルバドス	グレナダ	モナコ	スペイン
ベルギー	ガーンジー	オランダ	スウェーデン
バミューダ	ハンガリー	蘭領アンティル諸島	スイス
英領ヴァージン諸島	アイスランド	ニュージーランド	トルコ
カナダ	インド	ノルウェー	タックス・カイコス諸島
ケイマン諸島	アイルランド	ポーランド	アラブ首長国連邦
チリ	マン島	ポルトガル	イギリス
中国 ²	イスラエル	ロシア	アメリカ
キプロス	イタリア	セントキッツ・ネービス	米領ヴァージン諸島

国際的に合意された租税基準の遵守を約束したものの実質的にはまだ実施していない国・地域					
国・地域	約束した年	条約数	国・地域	約束した年	条約数
タックス・ハイブ ³					
ベリーズ	2002	(4)	ナウル	2003	(0)
クック諸島	2002	(11)	ニウエ	2002	(0)
リベリア	2007	(0)	パナマ	2002	(1)
マーシャル諸島	2007	(2)	バヌアツ	2003	(2)
モンセラット	2002	(3)			
その他の金融センター					
ブルネイ	2009	(9)	フィリピン	2009	(0)
コスタリカ	2009	(1)	ウルグアイ	2009	(5)
グアテマラ	2009	(0)			

国際的に合意された租税基準の遵守を約束していない国・地域			
国・地域	条約数	国・地域	条約数
グローバル・フォーラムが調査したすべての国・地域は、国際的に合意された租税基準の遵守を約束している。			

¹ 国際的に合意された租税基準は、OECD が OECD 非加盟国と協力して作成し、2004年にベルリンで開催された G20 財務大臣会合及び 2008年10月の国連税務国際協力専門家委員会で支持されたものであり、自国の課税上の利益や租税目的の銀行秘密を主張することなく、各国の税務関連法令を執行するために全税目における要請に基づく情報交換を必要とするものである。また、交換された情報の秘密を保持するために、広範な保護条項を条件としている。

² 国際的に合意された租税基準の実施を約束した特別行政区を除く。

³ これらの国・地域は、1998年 OECD 報告書に記述されたタックス・ハイブの規程を満たしているとして、2000年に認定された。

- (1) OEEC (Organisation for European Economic Co-operation) は、第二次世界大戦後の欧州経済の復興を支援する米国によるマーシャル・プランの実施機関として、1948年に欧州16カ国により設立された。
- (2) OECD 内で租税に関する事項を担当しているのが租税政策・税務行政センター (CTPA: Centre for Tax Policy and Administration) である。
- (3) アンドラ、アンギラ、アンティグア・バーブーダ、アルバ、バハマ、バーレーン、バルバドス、ベリーズ、英領ヴァージン諸島、クック諸島、ドミニカ、ジブラルタル、グレナダ、ガーンジー、マン島、ジャージー、リベリア、リヒテンシュタイン、モルディブ、マーシャル諸島、モナコ、モンセラット、ナウル、蘭領アンティル諸島、ニウエ、パナマ、サモア、セイシェル、セントルシア、セントキッツ・ネーヴィス、セントビンセント・グレナディーン諸島、トンガ、タークス・カイコス諸島、米領ヴァージン諸島、バヌアツ
- (4) アンドラ、リヒテンシュタイン、リベリア、モナコ、マーシャル諸島、ナウル、バヌアツ
- (5) OECD ウェブサイト
(http://www.oecd.org/document/43/0,3343,en_2649_33745_43601579_1_1_1_37427,00.html)
- (6) 本稿の最後に別添。最新版は OECD ウェブサイトを参照 (<http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>)。
- (7) 2010年5月19日現在、アンドラ、アンギラ、アンティグア・バーブーダ、アルバ、バハマ、バーレーン、バミューダ、英領ヴァージン諸島、ケイマン諸島、ドミニカ、ジブラルタル、グレナダ、リヒテンシュタイン、マレーシア、モナコ、蘭領アンティル諸島、セントキッツ・ネーヴィス、セントルシア、セントビンセント・グレナディーン諸島、サモア、サンマリノ、タークス・カイコス諸島、オーストリア、ベルギー、チリ、ルクセンブルク、シンガポール、スイスの28カ国・地域が“グレイ・リスト”から“ホワイト・リスト”に格上げされた。
- (8) 条約法に関するウィーン条約第10条、11条
- (9) アンドラ、オーストリア、ベリーズ、クック諸島、リヒテンシュタイン、ルクセンブルグ、マカオ、ニウエ、サモア、サンマリノ、セントキッツ・ネーヴィス、セントルシア、セントビンセント・グレナディーン諸島、スイス、タークス・カイコ

ス諸島、ウルグアイ、バヌアツ

- (10) アンギラ、チリ、ジブラルタル、香港、マレーシア、モンセラット、シンガポール
- (11) オーストラリアが議長、中国、ドイツ、バミューダが副議長を務める。
- (12) フランスが議長、インド、日本、シンガポール、ジャージーが副議長を務める。
- (13) グローバル・フォーラムについての詳細はウェブサイトを参照。
(http://www.oecd.org/site/0,3407,en_21571361_43854757_1_1_1_1_1,00.html)
- (14) メディアの反応も同様であり、OECD がプレス・コンファレンスを開催しても、地理的な制約も一因であろうが日本を含めたアジアのメディア関係者の参加はほとんどなく、大半が欧州のメディアである。
- (15) OECD は情報交換マニュアルを公表している
(http://www.oecd.org/document/5/0,3343,en_2649_33767_36647621_1_1_1_1,00.html)。
- (16) Financial Times
(http://www.ft.com/cms/s/6228f1e4-b9c3-11de-a747-00144feab49a.Authorised=false.html?_i_location=http%3A%2F%2Fwww.ft.com%2Fcms%2Fs%2F0%2F6228f1e4-b9c3-11de-a747-00144feab49a.html&_i_referer)
- (17) 国際的な圧力が強まっている現状では、たとえOECD 非加盟国であってもこれを無視することはできないようであり、実際、対応策の相談や講演依頼、要人との会談要請がOECD に多く寄せられている。
- (18) OECD 資料 (<http://www.oecd.org/dataoecd/32/45/43757434.pdf>)