

租税条約等に基づく情報交換に係る 情報提供対応に関する考察

一 税務当局が条約相手国に対し効果的に情報提供要請を行うために一

渡 邊 勲

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 官 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

（1）外国税務当局との情報交換の必要性

税務当局が外国の税務当局との情報交換により入手し得る情報は、一般に、①国内の資料情報制度を補うものであり、ひいては納税申告の適正性検証や税務調査選定の資料補完に有意義であり、また、②税務調査における証拠収集を補完するものとして適正な課税の実現、特に証明責任の充足に向けて直接的な効果が期待される。

（2）国内対応の必要性

平成10年の外為法改正後、国内の投資環境の低迷や税制改正を受けて、一般納税者にとっても、海外での投資・蓄財活動が現実的な選択肢となっており、税務当局の対応が求められる。しかしながら、国税通則法の改正や税務訴訟判決の動向から、税務行政における透明性の向上、課税処分に係る説明責任、訴訟の際の証明責任の負担が高まっていることから、税務当局が実施する情報交換の有効性を高める必要がある。

（3）対外対応の必要性

税務当局は、OECD加盟国ほか多数の課税管轄による国際的取組み（Global Forum）により承認された『国際標準』に沿った情報交換の運用が求められている。2013年11月には、Global Forumによる参加各管轄に対する相互審査の結果について、広範かつ詳細な報告書が公表された。

また、OECD加盟国を中心とするBEPSプロジェクトにおいて、対外貢献と我が国利益の確保の両面に資する観点から最も妥当なルール作りを我が国が主導するためには、グローバルな経済取引実態の税務当局における把握が必要であり、海外情報の入手方策として「要請に基づく情報交換」の有効活用が求められている。

（4）研究の方向性

税務当局が情報交換条項につき適切に対応し、有効に活用する局面とし

ては、①条約相手国との渉外事務、②情報交換条項に基づく義務として条約相手国へ提供する課税関連情報の収集事務、③調査、徴収等の必要から情報交換条項に基づき条約相手国に対し課税関連情報の提供を求める事務に分類されよう。本稿では、③の局面について考察する。具体的には、

- 我が国の税務当局が、情報交換の枠組みを通じて、税務調査に有効な情報の提供を条約相手国から効果的に引き出す観点から、情報交換に必須となる『国際標準』につき、考察する。
- 我が国税務当局が条約相手国に対する情報要請につき実施する渉外事務を効果的に進める観点から、我が国における税務調査等の段階において前提とすべき条約相手国（情報提供国）側の関連制度及び執行状況を整理する。

2 研究の概要

(1) 租税条約等に基づく情報交換の基本的意義

イ 租税条約等に基づく情報交換

外国税務当局との情報交換には、租税条約等の国際約束に基づき、締結国を拘束する枠組の活用が有益である。

ロ 情報交換の実効性に向けた論点整理

情報交換により相手国から有効に情報の提供を受けるには、相手国（被要請国）の権限のある当局の位置づけを前提にしつつ、情報交換に係る渉外事務を進めるための基本要素に係る論点整理が必要である。

ハ 情報交換条項の基本要素

要請に基づく情報交換は、租税条約等の国際約束に定める情報交換条項に依拠して行うことから、情報交換条項に規定する法律要件と効果を整理して、個別の渉外事務に当たることが有益である。情報交換条項は、条約締結国に相手国に対する情報提供義務を課すものである。なお、条項の見出しである『情報交換』という用語は、『exchange of information』の邦訳であり、日本語の『交換』の用語は『提供』を想起させないが、

条項の規定を正確に文理解釈すれば、明確に提供義務を規定するものである。この点は、課税利益の希薄な（従って、自国では課税情報を必要としない）課税管轄との間で『情報交換』条約が締結されていることとの理解に不可欠である。

ニ 情報交換の態様区分

情報交換の態様に係る伝統的な区分のうち、『要請に基づく情報交換』とされるものは、多数の課税管轄政府により承認された『国際標準』が確立している。『国際標準』の主眼は、『要請に基づく情報交換』を効果的に活用することにある。

(2) 租税条約等に基づく情報交換に係る『国際標準』

イ 情報交換に係る規定の概要

国際標準の諸要素は、条約上の文言に明定されるものとそれ以外の各国政府のコミットメントが付された合意事項とから構成される。これらの詳細は、2002年から2005年にかけて集約・公表されており、国際的に承認され、共有されているものである。

ロ 情報交換に係る国際標準の形成

情報交換の枠組みは、当初、租税条約に規定する条項として、租税条約の執行のために行う情報交換（二国間の枠組）に留まっていたが、税の透明に向けた国際的な取組を経て、租税条約に限らず、国内税法の執行のための情報交換として多数の国に承認された枠組みに進展した。

(3) 租税条約等の相手国・地域の状況

イ 我が国の情報交換ネットワーク

我が国は、80以上の国・地域との間で、『租税条約』、『情報交換条約』又は『税務行政共助条約』の締結を通じて情報交換ネットワークを構築している。

ロ 条約相手国の情報提供に係る基本要素

要請に基づく情報交換が有効に実施されること、即ち、条約相手国（被要請国）により情報の提供義務が実効的に履行されるためには、①被要

請国において情報の管理される制度が存在し、②情報交換担当部局が情報にアクセスする権限を有しており、そのうえで、③情報交換を実施するメカニズムが成立していることが必要である。

ハ 条約相手国の状況の分析

税の透明と情報交換の取組を推進するために多数の課税管轄間の合意により Global Forum が構成されている。Global Forum は、要請に基づく情報交換における情報提供を実施するための制度・施行状況を Global Forum 参加各国・地域において検証し、必要な提言を行っている。これらは、広範かつ詳細な報告書にとりまとめられ、公表されている（2013年11月、Global Forum の大宗を占める 100 管轄に関する報告書が公表され、今後も継続する。）

ニ 我が国の条約相手国における制度・執行状況の把握

Global Forum により公表された報告書を活用し、必要とする条約相手国ごとにその情報交換対応の状況を把握しつつ、税務調査や徴収等の事務に情報交換を活用することが有益である。

即ち、相手国に対する情報の提供要請を効果的に実施するには、情報交換に係る渉外事務を担当する部局だけでなく、条約相手国から入手した情報を調査・徴収等に活用する部局においても、事前に想定される条約相手国の情報交換対応状況を念頭に置くことが有益である。予め、条約相手国別にその情報交換対応状況を整理しておくことの必要性は、この点に存する。

目 次

はじめに	492
第1章 租税条約等に基づく情報交換の基本的意義	498
第1節 租税条約等に基づく情報交換の枠組み	498
1 情報交換の枠組み	498
2 要請に基づく情報交換の流れ	499
3 要請に基づく情報交換以外の情報交換〔備考〕	500
第2節 情報交換の実効性に向けた論点整理	501
1 相手国の権限のある当局の立場	501
2 要請に基づく情報交換の実効性確保に必要な論点	502
第3節 情報交換条項に関する基本要素	502
1 情報交換条項の枠組の再確認	502
2 『交換』・『exchange』の用語の意義	503
3 情報交換条項の基本的枠組み	505
第4節 情報交換の態様区分	506
1 情報交換の態様に係る伝統的区分	506
2 慣例上の態様分類は、次のように整理できる。	507
第2章 租税条約等に基づく情報交換に係る『国際標準』	509
第1節 情報交換に係る規定の概要	509
1 情報交換条項に係る基本要素の根拠	509
2 条約に明定される基本要素の概要	510
3 条約以外の国際合意（各国政府コミットメント）	513
4 情報交換条項の実体規定化	513
第2節 情報交換に係る国際標準の形成	514
1 情報交換に係る条約の類型	514
2 情報交換条項の進展経緯	516
3 基本要素に係る合意の形成	519

4	基本要素に係る合意の変質	520
第3章	租税条約等の相手国・地域の状況	522
第1節	我が国の情報交換ネットワーク	522
1	情報交換の前提となる我が国租税条約ネットワークの現状	522
第2節	条約相手国の情報提供対応に係る分析	523
1	条約相手国の情報交換対応状況の分析に係る前提条件	523
2	条約相手国の情報交換対応状況の分析に必要な判定要素	524
第3節	個々の条約相手国の状況の分析	526
1	情報交換要請に係る国内状況の分析	526
2	自国課税利益のある（重視する）条約相手国・地域	526
3	自国課税利益の希薄な条約相手国	527
第4節	我が国の条約相手国における制度・執行状況	528
1	我が国の条約相手国	528
2	Global Forum 相互審査報告書に該当する条約相手国	528
3	相互審査報告書に該当する管轄の分布状況	529
4	Global Forum 審査報告書の特色と実務への供用方法	529
香 港		530
韓 国		533
シンガポール		536
ケイマン諸島		538
バミューダ		540
スイス連邦		543
米 国		547
結びに代えて		550
〔別添〕		551

はじめに

1 問題の所在

(1) 外国税務当局との情報交換の必要性（一般論）

近年、納税環境の国際化を背景にして、我が国を含む各国の税務当局は、外国の税務当局との間で、租税条約等の国際約束に基づき、税務上の情報交換を進めている。

これは、情報交換により入手し得る情報は、一般に、①国内の資料情報制度を補うものであり、ひいては納税申告の適正性検証や税務調査選定の資料補完に有意義であり、また、②税務調査における証拠収集を補完するものとして適正な課税の実現、特に証明責任の充足に向けて直接的な効果が期待されるからである。

(2) 経済の国際化に対応した税務行政

イ 我が国においては、従前より、経済取引・課税事象の国際化、複雑化（スキーム組成等）の進展について、また、その帰結として課税庁における取組みの必要性については、随時、税務行政対応（立案・執行）を行ってきたことは、多言を要しないところである。その現状については、例えば、国税庁は、『海外取引を行っている者の調査状況⁽¹⁾』を報道発表しており、課税庁としての問題意識も読み取れるものとなっている。

ロ しかしながら、居住者・内国法人の海外取引に係る課税事案であつても、我が国課税庁の権限の行使は、他国の主権との抵触を避けるため、我が国の領土内に限られていることは否定しがたい現実である。この制約を補完するためには、国際約束に基づき課税情報の交換を実施することが有効な一方策であり、租税条約の締結の必要性が早くから認識され、

(1) 例えば、国税庁報道発表資料『平成 24 事務年度における所得税及び消費税調査等の状況について』（平成 25 年 10 月）参考 4

http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2013/shotoku_shohi/sanko04_04.htm

租税条約ネットワークの構築が進められてきている。昭和 29 年に署名した我が国最初の租税条約（日米租税条約（原条約））において、既に情報交換条項を有しており、その後、（スイス・オランダ等一部の租税条約には情報交換条項がない時期もあったものの）、外国との間で情報交換条項を運用する長い経験を有しているといえよう。

(3) 我が国における背景事情

我が国では、上述の情報交換が必要とされる一般論に加え、情報交換の必要性について次の 2 点が特記されよう。いずれも税務当局に対する信頼・期待を高める半面、課税庁の事務負担を増大させることが危惧されるものである。

イ 納税環境等の変化に伴う海外財テクの一般化

(イ) 税制上は、明治 32 年の所得税法改正において、居住者に対しては全世界課税を課すことが明らかにされているが、現実に全世界課税の起因となる国外の投資・財テク等の経済活動が規制を離れて普遍化・一般化されるのは、平成 10 年の外為規制の自由化であったと考えられる。更に、平成 10 年の外為法改正後、国内の投資環境の低迷や税制改正を受けて、一般納税者にとっても、海外での投資・蓄財活動が現実的な選択肢となっており⁽²⁾、これに伴い、税務当局の対応（能力向上と実績確保）が求められていることは、上述の国税庁の取組状況によっても明らかである。

(ロ) 税制の観点からは、平成 10 年の外為法の自由化は、誰でも、どのような目的であっても、海外に投資資金を留保し、投資・再投資を行うこと（『永遠の旅人』の実現）を合法化したことにほかならず、従前、図らずも外為規制が全世界課税の防波堤になっていたともいえる状況が一変したことになる。これまで、国内の利子等の取扱者を通じて行われる海外の債券投資等に係る利子等については、いわゆる『水際源

(2) 民間経済誌の記事では、例えば、『週間—ダイヤモンド』2011 年 10 月 8 日号の記事「資産&家族を賢く海外疎開させる全ノウハウ公開」。

徴』により、申告納税を補完してきているが、平成 10 年の外為自由化は、国内の取扱者を経由しない形、即ち、海外の金融機関に開設された口座から海外投資を行うことに制約がなくなったことから、申告納税・総合課税を担保する観点からの税制上の手続が必要な状況となった。

(ハ) このような外為完全自由化後の適正申告に向けて、平成 10 年度改正以降、税制上も一定の対応をしたことに留意する必要がある。平成 10 年度改正では、国外送金等調書の創設、ユーロ債非居住者非課税の厳格化（現地事業者による我が国居住者のチェック）を手当てしたに留まったが、平成 24 年度改正において国外財産調書が導入され、平成 25 年末時点の情報から報告義務が生じることとされた。

(ニ) しかしながら、海外に起因する所得に対する適正公平な課税の実現に向けた税務執行の観点、具体的には、課税庁に課せられた証明責任の観点からは、外国税務当局から課税情報を入手する情報交換の枠組の必要性が減じられるものではない。

ロ 税務当局に課される説明責任・証明責任の増加

(イ) 国税通則法の平成 23 年度改正や最近の税務訴訟判決の動向から、税務行政における透明性の向上、課税処分に係る説明責任、訴訟の際の証明責任の負担が高まっていることには、多言を要しないだろう。海外の経済活動に対する税務執行の制約は、課税庁の証明責任が事実上果しえないことも想定され、租税条約に基づく情報交換は、法的根拠を有する数少ない情報入手手段となろう。

(ロ) なお、情報交換は、文字通り租税条約等の相手国についてのみ実現される枠組みであることから、条約相手国か否かを問わずに、課税庁側の証明責任を論ずるとすれば⁽³⁾、違和感を感じざるを得ないが、少

(3) 東京高裁判決平成 25 年 5 月 29 日（行コ）第 421 号（所得税更正処分取消請求控訴事件）では、『<略>租税条約の情報交換条項に基づき、国には、相手国の税務当局を通じて納税者の国外の子会社等の情報を収集する手段が用意されている。

なくとも、条約相手国との間においては、情報交換の有効性と課税庁に対する活用要請（実績確保）とは、表裏一体のものと言えよう。

（４）対外対応の必要性

イ 対外コミットメントの履行

（イ）情報交換については、OECD加盟国のみならず、非加盟国を含め多数の課税管轄の政府により承認された『国際標準』が既に2002年に成立している（後述）。更に、国際標準が成立しているばかりでなく、成立後相当期間経ていること、また、成立の原動力となった国際的取組の主体（Global Forum）（後述）により、この取組に参加する各国・地域の実施状況について、これら関係各国による自主的かつ相互による審査（後述）が実施されている。2013年11月には、当初3年間における相互審査結果につき、公式に総括され公表されたことなどを考慮すると、現時点で、改めてこれまでの動きや情報交換に関する『国際標準』を認識し直す必要があるだろう。

（ロ）すなわち、今日における情報交換の役割について、①二国間で締結される租税条約の枠組みを締結国として適正に履行するとの観点のみならず、②多国間で、かつ、各国政府のコミットメントを基に進められている取組に対し、我が国としても真摯に対応し、他国に見劣りのしない成果が求められている観点からも、再認識する必要があるものといえよう。

ロ 新たな国際ルール作りにおける課税庁の役回り

（イ）現在（2014年6月）、OECDを中心に、G8・G20の政治的コミットメントを背景にして、2年ないし3年の期限を切って進められている『BEPSプロジェクト』においては、新たな国際課税ルール作りにつき、我が国も積極的に参加し、課税権の確保に向けた対応が必要であることは、いうまでもないだろう。

<略>』として、外国子会社合算税制における適用除外要件に関する事実の立証責任が国側にあるとした。

- (ロ) 特に、我が国の国際的プレゼンス（例えば、OECD 租税委員会における活動状況）を考慮すれば、対外貢献と我が国利益の確保の両面に資する観点から最も妥当なルール作りを我が国が主導することが求められているといえよう。
- (ハ) これらに応えるためには、課税庁・税務当局における取引実態の把握に基づき、我が国の議論をバックアップすることが有益であり、不可欠であろう。換言すれば、現状の税法体系では計らずも『合法・適法』とされる課税実態につき、BEPS の観点から検討するためには、多国間との情報交換を通じ、国境を跨いだ経済活動に係る情報を蓄積、分析することが不可欠であるからである。

2 本稿における検討範囲

イ 情報交換の 2 つの側面に応じた検討アプローチ

情報交換に関する取組については、次の両面があることに留意する必要がある。すなわち、

- ①『国際標準』に沿った情報提供を行うこと（条約上の義務の履行）、及び、
- ②『国際標準』に沿った情報交換のネットワークを通じ条約相手国から情報の提供を引き出し、課税の透明に適う税務行政の実績を上げること。

ロ これは、Global Forum による相互審査において、各国の情報交換に関する制度面だけでなく、実施状況についても相当のリソースをかけているのも、Global Forum の目的である『税の透明』に向けて、②の実効性を担保する趣旨に他ならないと考えられるからである。

ハ 本稿におけるアプローチと検討範囲

上述 1 の問題の所在に示した各論点を踏まえ、本稿においては、上記②の側面につき考察することとし、具体的には、次の 2 段階の整理を試みる。

- (イ) 第一に、情報交換の枠組みを通じて、調査・徴収等に有効な情報の提供を条約相手国から（条約上の義務履行として）効果的に受ける観点から、必須となる国際ルール（条約及び国家間で承認された条約外の枠組

みである『情報交換に関する国際標準』につき整理する。

- (ロ) 第二に、情報交換の場面においては、権限のある当局間で実施される渉外事務により、情報の被要請国に対し効果的に義務の履行を説得する必要がある。この目的に資するため、情報要請に係る渉外事務で（条約相手国・地域に応じて）必要とされる事項につき、調査・徴収等の実施段階から認識しておく必要がある。このような観点から、主たる条約相手国別に、我が国税務当局の有用性の観点からその国の情報交換に関連する①社会制度、②執行状況を整理し、例示する。

第1章 租税条約等に基づく情報交換の基本的意義

第1節 租税条約等に基づく情報交換の枠組み

1 情報交換の枠組み

情報交換の取組みには、2つの段階がある。

- ① 通常の税務行政の一環として外国税務当局との間で行う事実上の情報交換、
- ② 国際約束に基づき、租税条約等の締結国を拘束する情報交換。

イ 事実上の情報交換

- (イ) 外国税務当局との情報交換は、本来、課税庁を設置する国内法上の根拠（我が国では、財務省設置法・政省令に規定する国税庁の任務）により、課税庁の業務の一として相手国との間で税務上の協力を実施するものである。
- (ロ) しかしながら、このような枠組みは、外国への情報適用を可能とする特別法（例えば、ケイマンの『Tax Information Authority Law』）がない限り、国内法上の守秘義務を超えて情報提供することはできず、また、相手国からの提供も任意の協力を委ねることになるといった制約がある。
- (ハ) 更に、いわゆるタックス・ヘイブン地域のように、自国課税利益の希薄な（重視しない）管轄との間では、課税庁同士の本来的な協力関係が発生しないと限界がある。

ロ 国際約束に基づく情報交換

- (イ) このため、OECD加盟国を中心とする各国税務当局は、租税条約等の国際約束に基づき、締約国に一定の提供義務を課す枠組み（特に、条約モデルの2005年改定以後の枠組み）において、相手国に対し提供要請を行いつつ情報交換（『要請に基づく情報交換』）を活用している。
- (ロ) この枠組みの下では、個別具体的な課税事案につき、相手国国内法上の守秘義務や自国課税利益の制約を法的に超えて要請することができ、

また、国際的な課税の透明性に向けた取組を原動力にすることも可能となる。

2 要請に基づく情報交換の流れ

検討の前提として、典型的な（したがって、単純化された）情報交換手続の流れを示せば、次のとおりである⁽⁴⁾。

- ①情報の特定： 条約締結国（要請国）の税務調査（特定年分における特定納税者又は特定納税者グループの納税義務）につき、特定の情報が『関連を有すると見込まれる』（foreseeably relevant）ことが必要となる。ただし、名目的な必要性により情報漁り（fishing expedition）を図ることは禁じられる。〔要請国側の責務〕
- ②自国内調査の前置： 情報要請の発出までに、自国内の税務調査において、不相当に困難とならない程度ですべての手段を尽くしていることを確認する。〔要請国側の責務〕
- ③相手国への要請： 権限のある当局を通じ、相手国（被要請国）の権限のある当局に対し、情報提供を要請する。
- ④要請の手段： 情報要請は、原則として文書によるが、緊急の場合には、被要請国の法令・運用が認める限り、口頭による要請を可とする。
- ⑤要請の詳細性； 情報要請は、可能な限り詳細で、かつ、すべての事実関係を網羅するもの〔①、②の説明〕とし、被要請国の当局が情報提供を効率的に処理できるようにする。
- ⑥OECD マニュアルの活用： OECD は、情報要請に係る書式と指針を開発済みであり、利用できる。

(4) 2013年11月に開催されたGlobal Forum総会に関するOECD広報資料より再構成。なお、これらの手順等の内容を詳細に文書化し、国際的に合意されたもの(OECD加盟国及び一定の非加盟国が策定し、OECD租税委員会が承認したもの)として、次のマニュアルが公開されている。”The 2006 OECD Manual on Information Exchange – Module 1 on Exchange of Information on Request”

3 要請に基づく情報交換以外の情報交換〔備考〕

イ 相手国からの個別的要請を受けることなく、自発的に支払調書や調査由来の課税関連情報を条約締結国間で提供・受領する枠組みも、従来から認められている。この形態による情報交換は、従来、各国の国内法制上の支払調書等の提供に留まっている。国内法制上の支払調書等の特性上、その内容・形式は、各国固有のものであり、国際的に整合的なものとはなっていない。

ロ しかしながら、近年（特に 2013 年以降）、①金融機関等に対する『**口座情報**』（**financial information**）の提供義務や⁽⁵⁾、②多国籍企業グループに対する文書化義務を創設し、これらに由来する課税情報について、二国間の情報交換を活用して多国間で共有する枠組を構築する新たな国際的合意の形成が進んでおり、2014 年 6 月現在、具体的なルール作りの段階に移行しつつある。

ハ 特に、①については、次のように進捗が速いが、各国における国内実施については、予断を許さないのではないか。

○2014 年 5 月 6 日 OECD 閣僚理事会は、同年 2 月に開催された C20 財務大臣会合での承認（endorse）に引き続き、『租税に関する自動的情報交換に係る宣言』を承認した。

○2014 年 9 月予定の G20 において、OECD は、上記宣言で承認（endorse）された新たな情報交換基準に関する詳細な解説と技術的実施策を提出する予定。

ニ 新たな自動的情報交換の取組における実質の議論

上記ロ①・②の何れにおいても、その論議の実質は、企業あるいは金融機関等に対する文書化義務・情報提供義務を創設することの検討であり、他方、各国間における情報の共有化に向けて情報交換の枠組みを活用する

(5) OECD 公式ホームページ

<http://www.oecd.org/tax/countries-commit-to-automatic-exchange-of-information-in-tax-matters.htm>

ことにおいて、情報交換の議論となるものである。したがって、各国当局や納税者・金融機関等の情報保有者それぞれにおける事務負担の多寡やそれによりもたらされる課税上の成果とのバランスを考慮する等の議論を経て、今後、国際合意（政治的コミットメント）が成立することが期待されるが、合意の成立後に、各国が国内制度を整備する段階も含め、合意形成の可否は、文書化義務・情報提供義務の是非によるものと見込まれる。

ホ いずれにせよ、中期的には、多国間で提供する課税情報に整合性のある自動的情報交換の運用が行われることが期待されるが、現時点では、税務行政に与える効果や負担について、具体的に検討できる段階には至っていない。

第2節 情報交換の実効性に向けた論点整理

1 相手国の権限のある当局の立場

『要請に基づく情報交換』については、その実務上、条約締結国（被要請国）の税務当局が条約相手国（要請国）に対し課税関連情報の提供を実施するに至るまでに、次のような国内制度上・執行上の制約をクリアする必要がある。

①情報要請の適正（適状）性の審査、

一義的には、条約に規定する要件を具備するかどうかの審査であるが、その実質は、国内法上の守秘義務を条約で解除するに相当か、自国課税利益が不当に損なわれないか、等々の斟酌が働くものと考えられる。

②情報の収集（情報集約の諸制度、税務当局のアクセス権限、等々）

税法以外の種々の登録制度等（例えば、会社登記制度）が課税庁による情報交換目的の要請に応じられるものとなっているか、課税庁に何らかの強制力を付与されているか、等々が不可欠となる。

③自国納税者・情報保有者の保護手順、等々。

情報要請対象者や当該情報の保有者（金融機関、受託者等）に対し、

正当な保護・権利が付与されているか、これらとの調整を図りつつ情報が入手できるか、等々にかかっている

2 要請に基づく情報交換の実効性確保に必要な論点

被要請国における情報提供の成否は、その権限のある当局による情報アクセスや、相手国への提供に係る国内手続の如何によることとなる。

更に、情報要請に対応する被要請国側の権限ある当局には、上述1の立ち位置、即ち、条約の義務を果たし、情報交換に協力する立場と、自国納税者、自国国庫を優先する立場とを併有するのが実態であるとの問題認識を前提とする必要がある。

以上をまとめれば、被要請国から効果的に情報提供を受けるには、次の諸点につき、論点整理が必要となる。

- ①条約相手国の専門家を説得する場面や議論の水準を想定する必要があること。そのためには、情報交換制度の基本要素につき、いわゆる『国際標準』の整理を行うこと。
- ②情報要請への対応は、相手国ごとに異なることから、主要な条約相手国の国内制度及び執行状況〔情報自体の利用可能性、当局の情報アクセス、相手国情報要請の審査、相手国への提供実績、等々〕を整理すること。
- ③以上のうえで、相手国の対外協力（我が国への対応）に不可欠の前提条件を、要請国たる我が国側において情報要請のタイミングまでに充足させる必要があることから、①及び②の論点整理は、調査対応の視点が不可欠となること。

第3節 情報交換条項に関する基本要素

1 情報交換条項の枠組の再確認

国際約束に基づき締結国を拘束する情報交換条項は、被要請国に対し、特定の納税者に係る特定の情報を必要とする条約相手国（要請国）への情報提

供を義務付ける規定である。このことは、要請国にとっては、該当する租税条約等の根拠及び関連する国際合意〔『国際標準』⁽⁶⁾〕に沿って、条約上の義務の履行を相手国に対して具体的に求める一連の渉外事務（例えば、要請範囲の妥当性、情報収集権限の行使要請、免責事由の非該当、等々の主張と疎明）を行うことを意味する。

条約上の文言は、被要請国側の提供義務の視点から記述されているが、被要請国における義務履行の具体化に向けて成否を分けるのは、むしろ、要請国側の要件充足に係る主張と疎明の適否にあるものと考えられる。この点において重要なのは、要件充足に係る主張と疎明は、相手国の状況に応じて適切なものとする必要があり、実際に情報要請の渉外事務に至る前に、とりわけ、調査段階において、当該相手国に応じた準備をすることが必要となることである。

例えば、要請国は、情報要請の前に、自国内で合理的に可能な調査手段を尽くすことが求められているが、この点をどこまで厳格にとらえるか（例えば、調査の初期の段階では、尽くしたことになるか等々）は、相手国の制度上・運用上の判断基準を見つつ判断することになる。

2 『交換』・『exchange』の用語の意義

情報交換の枠組みを整理するに当たり、その入り口で誤解を生じさせないためには、『交換 (exchange)』の用語の意義を、条約上の用語として、再確認しておくことが有意義であろう。情報交換は条約上の規定に依拠するものであり、その文言の解釈を正当に行うことから始まるからである。

(6) 情報交換に係る国際標準 (the internationally agreed standards) は、複数の合意から成るが、主たる文書は、次の 2 点とされる。〔OECD, *Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions*, Second Edition, OECD Publishing (2011), Annex 2〕

¶ The 2002 Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters and its Commentary

¶ Article 26* of the OECD Model Tax Convention and its Commentary (*last updated approved by the OECD Council on 17 July 2012)

『情報交換』の用語は、一般的に用いられる単語から構成されていることから、表面的に社会通念により理解されることがあつては、条約の文言の解釈から離れることになる。

イ 我が国では、『交換』の用語は、民法上の交換（…互いに…金銭以外の財産権を移転すること…）を想起させるが、このことは、条約上の情報交換（exchange of information）の意義を曖昧にさせ、本条項の真意を見誤る懸念がある。すなわち、条約上に規定する情報『交換』は、A国とB国との間でaという情報とbという情報を互いにやり取りすることではないからである。

ロ 確かに、条約の規定は、条の見出しも本文上も、『exchange』の用語につき『交換』と邦訳しているが、当該規定は、専ら要請を受けた締約国に対し情報提供の義務を課すことを定めるものであり、『相互に』の要件はないことに留意する必要がある。情報交換条項は、双務的に規定するものの、あくまでも単独の（一方向の）行為として提供義務を課すものである。実務上の観点からは、『exchange of information』の定訳となっている『情報交換』（EOI）を一の用語として捉えつつ、『情報提供』（EOI）の意として理解することが最善であろう。

ハ この点、後発の情報交換条約（TIEA）（後述）では、『exchange』の用語とともに、『provide』の用語も併用しており、上述と同様の観点から規定の明確化を図っているものと考えられる。

ニ なお、一般用語として、日本語、英米の英語辞書を俯瞰すると、『交換』よりは、『exchange』の方が多義であり（trade, interchange, substitute, replace [AHD3]。例えば、Stock Exchange.）、本条項に用いる用語として違和感が少ないものと考えられるが、いずれにしても、条約の規定を正確に理解するには、条文に即して法令用語として読み解く必要がある。

ホ 以上要すれば、租税条約等に規定する『exchange of information（情報交換）』の意義は、要請により相手国側に提供義務を具体的に発動させることを主眼とするものであり、加えて、提供の範囲・深度・免責等を規定す

ることにより情報提供を最大限広範にする趣旨⁽⁷⁾であることから、実務上の主眼は、如何にしてこの義務を具体的に履行させるかに置かれる。

- ヘ 更に、上述の理解に立てば、自国課税利益の希薄な、したがって課税関連情報を必要としないことから、情報を専ら提供する側となる国・地域（いわゆるタックス・ヘイブン）との間で『情報交換条約』を締結することも、条約の効果としての情報の流れは一方に偏りつつも、不合理ではないことが論理的に説明できよう。

3 情報交換条項の基本的枠組み

イ 情報交換条項（OECD 租税条約モデル 26 条）では、情報提供を実施する引き金、あるいは発動（invoke）する手続・態様は、規定していない。『要請（request）』に基づくか自発的に提供するかは、要件上、場合分けされていないのである。

ロ 但し、要請を受けた場合には、情報収集の手段を尽くすことが規定されていること〔同条 4 項〕、免責要件は事実上要請に対する場面で考慮することになること、また、情報交換条約モデルでは、要請に基づく情報交換に焦点を当てて規定していること、等を見れば、情報交換条項の要件（同条 1 項）が具体的に検討されるのは、要請に基づく情報交換の場合に限られよう。

ハ したがって、情報交換条項は、双方の締約国に対し一般的に情報提供義務を規定し、その要件を要請国側が主張・疎明し、被要請国側が要請の正当性を審査し、条約上の義務の範囲内で情報を提供するという枠組と理解される。

(7) OECD 租税条約 Model(2010) 26 条の Commentary ¶ 6 柱書。

第4節 情報交換の態様区分

1 情報交換の態様に係る伝統的区分

イ 情報交換の態様区分にも、注意を払う必要がある。情報交換の態様は、伝統的に次の区分を挙げることが通例である〔OECD条約 Model(2010) 26条 Commentary ¶9〕。

- ① 要請に基づく情報交換（～on request）、
- ② 自動的情報交換（automatic～）、
- ③ 自発的情報交換（spontaneous～）

更に、次の区分を挙げることもし少なくない。

- ④ 調査立会（相手国担当者の入国を認め、自国の税務調査に同席させること）、
- ⑤ 調査官の対外派遣・受入（相手国担当者の入国を認め、自国の対象者に質問し、又はその文書等を検査させること）
- ⑥ 同時調査（自国と相手国でそれぞれの情報対象者に係る税務調査を同時に（同一年に）行うこと）

ロ 2002年の情報交換モデルでは、情報交換は、明示的に、要請に基づく情報交換（第5条）と調査官受入れ・調査立会（第6条）として規定されている。これらは、広義にはいずれも要請に基づく情報交換に関するものであることが留意される。

ハ 税務行政共助条約（1988、改定2010）では、上述の①～⑥を明示的に規定する（第5条～第9条）、条約本文にこれらの類型が明定されたことが留意される。

ニ しかしながら、このような分類は、次項で整理するとおり、条約上の規定振りから離れた運用上の区分であり、その名称や区分は、総じて便宜的・慣例的である。したがって、情報交換条項を有効に活用するためには、用語の曖昧性に注意を払いつつ、条約上の条文を正確に読み取り、規定上の要件及び効果（提供義務成立要件と順守義務、守秘義務、関連規定（免責事

由等)を正確に適用する必要がある。

2 慣例上の態様分類は、次のように整理できる。

イ 条約の情報交換条項の文言から、一義的な共通要素としては、相手国に対する情報提供の義務が課されていることである⁽⁸⁾。

ロ 伝統的な態様区分における差異は、条約上の規定に表現されているものではなく、相手国からの要請に基づく情報提供か否かである。この点、『要請に基づく情報交換』は、規定の文言上、最も文脈に合致する態様である。

ハ これに対し、『自動的・自発的情報交換』は、相手国の要請を受けないことを共通の要素としており、その意味では、いずれも情報提供国側の自発的な提供によるものである。伝統的には、支払調書等、一定の資料を一定の時期に一定の相手国に提供するものは、『自動的情報交換』と称されており、他方、『自発的情報交換』とは、個別の税務調査等の結果に基づき、条約相手国の個別の情報対象者につき、個別の条約相手国に対し、随時提供することを判断し、実施するものを称している。

ニ いずれにせよ、『自動的・自発的情報交換』は、相手国における必要性に応える蓋然性も高くないと想定され、同時に、免責条項等の明示的な規定が争点になることも少ないと考えられる。

ホ 『調査立会』、『調査官派遣(受入)』は、いずれも①の要請に基づく情報交換の類型に含まれるものであるが、情報の提供方式に相手国(要請国)の担当者を活用する態様を称しているものである。情報要請国の側では、相手国に出張するかどうかであり、特に論点は生じないものと考えられる。

他方、情報の被要請国側では、相手国当局の担当者を入国させ、自国の納税者や情報保有者に接触させることに関する論点がある。例えば、相手国当局により自国内で課税関連の権限を行使させることにつき、主権の侵害の問題がないか、また、情報対象者や情報保有者に係る権利保護は十分

(8) OECD 租税条約モデル 26 条 1 項、OECD 情報交換条約 2002 年モデル 5 条 1 項。

か、等々の議論があるが、本稿では、情報要請国側の論点に絞って整理することに留める。

へ なお、『調査立会』、『調査官派遣（受入）』の類型に含まれる『（相手国担当者による）調査』の表現も慣例的に用いられるものであるが、相手国法令上の間接強制等の裏付けのない事実上の質問・検査であり、税法上の『調査』と峻別することが必要である。

ト 『同時調査』は、移転価格調査に特化したもの（例えば、締結国双方に同一企業グループの構成企業が所在し、それぞれの課税利益の観点から別個の税務調査を同時期に実施するもの）を除けば、情報提供のための調査と自国課税のための調査とが複合したものと理解できよう。

第2章 租税条約等に基づく情報交換に係る『国際標準』

第1節 情報交換に係る規定の概要

1 情報交換条項に係る基本要素の根拠

- イ 条約上の情報交換に係る基本要素は、①条約上明確に規定される合意と、②それ以外の合意で各国政府により合意されたコミットメントが付されたものがある。
- ロ 条約上の課税要件に係る規定に比較すると、課税要件関連条項については、納税者との間で司法判断に委ねられる可能性があることから、法源に該当するか否かが一義的に重要であるが、他方、情報交換に係る国際合意⁹⁾は、専ら税務当局間での義務履行の問題となることから、法源に該当するか否かにかかわらず、条約相手国の税務当局を法的に拘束し、又は事実上制約することを重視する必要がある。
- ハ 更には、③特定の国・地域による個別の対外的コミットメントは、国際的な合意ではないものの、当該国・地域の課税庁に対しては、一定程度拘束する効果を有するであろうから、同様に整理する必要がある。
- ニ 以上から、課税庁においては、条約上の規定内容に係る要件や効果の外延を正確に整理しておくことに加え、該当する相手国に関連する国際合意や対外コミットメントを整理しておくことが、有効に情報要請を実施するに当たり、不可欠となろう。このためには、Global Forumによる相互審査の報告書（後述）が有益である。

(9) 複数の合意文書から成り、2002年情報交換条約モデル、OECD租税条約モデル26条ほかの文書が掲げられている。[OECD, Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions, Second Edition, OECD Publishing (2011), Annex 2]

2 条約に明定される基本要素の概要

条約に明定される基本要素の概要については、OECD 租税条約モデル（2012 年最終改定）コメンタリー及び情報交換条約 2002 年モデルコメンタリーに記述されている内容が国際的に合意された内容であり、authentic なものである。もっとも、本稿でその内容をそのまま再現（和訳）するのは、適当ではないので、以下では、2002 年前の国際的合意との相違点に絞って紹介する。

イ 提供要請の要件と提供義務の履行

㊦ 条約が一般に対象とする『対象税目』の制約が外れる。

⇒租税条約により、締結国の間で課税権の配分その他の調整が図られるのは、『対象税目』として具体的な税目が掲名されるのが通例であるが、情報交換条項については、他の要件が具備される限り、この制限を超えるものである。例えば、相続・遺産に係る租税条約は、OECD モデルが合意されているものの、国際的にはネットワークが形成されていないが、相続税・贈与税に係る情報交換については、通常の租税条約（所得に対する租税条約）の情報交換条項を活用することができることになった。

〔備考〕 なお、情報対象者につき、条約が一般に対象とする『居住性』の制約は、既に 1977 年のモデルにおいて外されていた。すなわち、一方又は双方の居住者であることが、租税条約の恩典を受ける基本要件であるが、情報交換条項の適用に当たっては、他の要件を具備する限り、これらの居住者に限らないこととされたものである。

㊦ 提供義務の構成要件として、（条約の実施に加え、）国内税法の実施の必要性（に関連する）が規定される。

⇒情報交換の目的（構成要件）として、広く、締結国（情報要請国）の税法の実施に必要な（正確には、『関連すると見込まれる』）場合には、他の要件の充足を条件に、相手国（被要請国）に情報提供義務の履行を働きかけることが認められる。

⇒情報要請の税目が条約の対象税目に限定されなくされたことと併

せ、国内法の実施の必要性に拡張されたことは、情報交換条項が一般的共助の規定に高められたものと評価できよう。(後述)

¶ 『foreseeably relevant』原則の導入。

⇒従前の合意では、『necessary (必要な)』情報が要件とされていたが、この要件の疎明自体が求める情報に依拠することとなるのは、要請国に過重な負担を課す恐れがあることから、『foreseeably relevant (関連すると見込まれる)』の要件に修正された。

⇒改定前の要件は、厳格に解釈・適用しようとするれば、そもそも本末転倒(証明不能)であったとも考えられよう。しかしながら、改定後の表現は、要件を引き下げることが主眼ではなく、情報対象者や情報の特定がない(あるいは、広すぎる)場合には、この要件が成立しないとされていること(『fishing expedition (情報漁り)』の禁止)に留意すべきである。これは、要請の要件成立の疎明可能性(情報要請国側)と情報の提供に係る負担(被要請国側)の衡平を企図するものであり、可能な限り最大限の情報交換を目指すことに留意すべきである。

⇒『fishing expedition』に該当しないか、国内調査を合理的な範囲内で尽くしたかどうか、等々については、要請国側による疎明の問題となる。したがって、被要請国における審査を早期に完了させるためにも、要請国は可能な限り詳細な疎明資料を提供することが望ましい。

¶ 被要請国における情報の収集及び提供は、当該情報につき被要請国の課税の利益があるかどうかを問わないことの明確化

⇒従来からこのように解する管轄も多かったが、他方、この点に関する制約を国内法上又は執行上有する管轄が少なからず存在したこと⁽¹⁰⁾、要請を行うに当たり実際に障害となっていたこと等から、条文に明定することにより明確化を図った。

(10) 我が国も、従前、OECD 租税条約モデルの 26 条に関するコメントに所見を付し、このような制約がある旨表明していたが、平成 15 年度の租税条約実施特例法の改正を受け、同モデル 2005 年の改定版から削除した経緯がある。

⇒この原則を受け入れた締結国は、国内法・運用の改正や既存の租税条約の改定を実施する必要が生じた。このような改正及び改定が行われた結果、情報交換の可能性は、条約ネットワークの範囲及び情報提供の内容の両面にわたり、相当地に拡充されている。

ロ 免責事由【被要請国側】

この条項に定める免責事由は、従前と変更はない。

- ¶ 提供国の法令に反することとなる場合
- ¶ 提供国の行政慣行に反することとなる場合
- ¶ 営業上等の秘密、公の秩序に反することとなる場合

なお、この免責事由の規定が提供義務の基本規定に対する制限(certain limitations to the main rule in favor of the requested State)であることから、通常想定される論点について、従前から留意点が記述されており、その位置づけは変更されていない。例えば、税法上の守秘義務規定の存在は、国内法に反することを構成しない。また、国内法に定める納税者等への通知義務は、尊重されるが、これは免責事由に該当しない。

しかしながら、条約の情報交換条項において、自国課税利益や銀行秘密に関する規定が明定されることから、その限りでは、尊重され得る国内法の範囲が狭くなる(overrideされる)ことになる

ハ 情報の収集義務・権限(※銀行秘密等へのアクセス権限)

¶ 銀行・受任者・受託者等の秘匿特権の否認

⇒法律代理人とその依頼人との間の秘密の通信等については、締結国間の合意により、これを除外する旨明定することも可能である。

ニ 提供国側の自国課税利益の制約の否認

⇒この点を理由に情報提供を免責することは、明文規定(OECD租税条約モデルでは、26条1項、第一文後段)で禁じられた。

⇒なお、要請内容の実施が被要請国の通常の行政事務負担の範囲を不相当な程度に超えることとなる場合には、免責事由の一に該当することも想定できる。但し、この種の相互主義的な制約は、可能な限り柔軟に

運用すべきことが合意されている。

ホ 守秘義務【要請・情報收受国側】

※従前と同様である。

ヘ 要請国側担当者の入国（調査立会、質問検査）

¶一部の情報交換条約等には、いずれか又は双方が規定される。

⇒入国した相手国担当者は、自国税法上の間接強制等に裏付けられた質問検査権限を行使するのではなく、事実上の質問・検査を実施することに留意する。

ト 費用弁償

¶一部の情報交換条約等に規定される。

※被要請国における通常の行政コストを超えるものについて、規定されることがある。

チ その他

3 条約以外の国際合意（各国政府コミットメント）

国際約束である個々の租税条約等の条約の文言として明定される合意のほか、次のような国際合意が存在する。これらの成立経緯については、後述のとおりである。

イ OECD の情報交換モデル（及びコメンタリ）〔2002年〕

ロ OECD の租税条約モデル 26 条（及びコメンタリ）〔2005年、2012年改正〕

ハ 同 26 条又は情報交換に関連して OECD 等で策定された種々の個別マニュアル

4 情報交換条項の実体規定化

イ 2002年以降、OECD 加盟国及び多数の非加盟国・地域の間で国際的に合意された情報交換の枠組みは、『要請に基づく情報交換』について、租税条約中の課税権の配分に関する条項とは独立した内容が相当に詳細に記述

されるに至った。

- ロ すなわち、従前、情報交換条項は、条約実施のための『裏打ち的な規定』であったことから、締約国における課税配分を定める規定（例えば、限度税率）と同様に、その適用は、いずれか又は双方の居住者であること、対象税目として掲名する税目に適用されること、等の大枠が定められていた。
- ハ しかしながら、情報交換条項の枠組みは、次の二に示すように、課税権の配分に係る規定の対象範囲を超えたものに拡張されたことから、租税条約における実体的な規定に移行したと認識できる。換言すれば、条約・国内税法を問わず、税務行政に関する一般的共助の性格を有するものと理解することが相当であろう。
- ニ 共助のための実体規定としての要素は、次のとおりである。
- 対象となる納税者を条約締約国（いずれか又は双方の）の居住者に限定しないこと。
 - 対象となる税目を条約の対象税目に限定しないこと。
 - 情報交換の目的を条約の執行の目的に限定せず、締約国の国内税制の執行の目的でよいこと（ただし、条約不適合の場合を除く。）。
 - 相手国（情報被要請国・提供国）の課税〔自国課税利益〕の有無にかかわらず情報要請できること。

第2節 情報交換に係る国際標準の形成

1 情報交換に係る条約の類型

国際的に情報交換を実施するには、国際約束を根拠としており、その類型は、次のイからハに掲げるものがある。従前には、租税に関する国際約束としては、専ら二国間で締結される租税条約（正式には、『所得に対する租税に関する二重課税の回避〔及び脱税の防止〕のための〇〇国と〇〇国との間の条約』）であったが、近年、ロ・ハの新たな類型が締結されている。

イ 租税条約【二国間条約、『DTA』・『DTC』と呼称される。】

国際的には古く 19 世紀に遡ることができ、①源泉地国における課税の減免等、締約国間における課税権の配分から、②相互協議等の救済手続、また③情報交換等の行政協力まで包括的に定める条約である。国際連盟下で国際的に議論が行われ（1921～）、一定の成果が合意された（1943、1946）。その後、OEEC 及び OECD（1961～）において国際的な議論が継続されている。我が国では、1954 年の日米条約（原条約）が嚆矢となったが、このときから情報交換条項を有していたことに留意する必要がある。

ロ 情報交換条約【二国間又は多国間条約、『TIEA』と呼称される。】

専ら（又は主として）情報交換（要請に基づく情報交換、調査官の受入・調査立会）に関連する条項を規定するもので、自国の課税利益の希薄な国・地域が一方又は双方の締約国になるのが通例である。2002 年に『有害な税競争』に関する取組の成果として、国際合意（OECD の『情報交換条約 Model』、後述）が成立したが、実際の締結状況は、2008 年リーマンショック後の国際的な取組（『課税の透明』）を契機に国際的に広まった。我が国では、2010 年に発効したバミューダとの条約から始まった。

なお、『タックス・ヘイブン』の国際的な定義は、従前の『無課税』から、『課税上の透明性の欠如（情報交換の未実施等）』を主たる要素とするものに変更されたことに留意する必要がある。

ハ 税務行政共助条約【二国間又は多国間条約】

EU 及び OECD が策定・開放した多国間の『租税に関する相互行政支援に関する条約』（Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 1988; amended 2010）が唯一主要なものであり、情報交換及び外国租税債権に係る自国内での文書送達・滞納処分等を規定する。我が国については、2013 年に発効した。なお、この枠組みに基づく情報交換は、上記の租税条約及び情報交換条約を有しない締約国間においては、情報交換の法的根拠として、二国間条約を補完するものとなる。

2 情報交換条項の進展経緯

情報交換条項⁽¹¹⁾の進展経緯については、概略次のように整理できよう⁽¹²⁾。

イ OECD 租税条約草案の策定（1963）

OECD 創設（1961）直後、その前身である OEEC の成果（1955 等）や更に先行した国際連盟下の成果も踏まえ、取りまとめられたものである。

情報交換については、以下のように合意された〔以下同様。〕

¶ 条約及び締約国税法（条約対象税目に限る。）の実施に必要な （necessary） 情報の提供義務

¶ 情報提供に係る免責事由

¶ 情報受領国における守秘義務と開示先の限定

ロ OECD 租税条約 Model の策定（1977）

適用範囲等の拡張が図られた。

¶ 情報の対象者は、両締約国の居住者に限定されない。

¶ 情報受領国において、国内税法に係る情報と同等の守秘義務を課す。

¶ 情報受領国において、公開法廷に提出することができる。

ハ （同）改定（1995）

＜主として表現振りの整序等＞

ニ Global Forum における合意（2002）

Global Forum に参加するすべての管轄（含、ケイマン等 38 の管轄）により情報交換に係る『国際標準』が承認（endorse）された。

¶ 要請に基づく情報交換を実施する体制

¶ 情報交換のために、信頼のおける情報（特に、銀行、所有者、会計に係る情報）の利用可能性

¶ 情報交換に係る情報の秘密取扱い

(11) 租税条約に関しては、主として、OECD, “The OECD Model Tax Convention on Income and on Capital and its Commentary, 2010 Full Version” による。

(12) Global Forum に関しては、主として、OECD, “Tax Transparency 2013 - Report on Progress” 及び OECD, “Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes” による。

ホ 2002年情報交換条約 Model の策定 (2002)

『有害な税競争』に対する取組⁽¹³⁾の成果の一であり、税の透明性を国際的に高める方策の柱として、情報交換に関する条項のみを規定する新たな条約枠組みが策定された。これらの内容は、2004年 G20 財相・中銀総裁会議(パリス)で支持が表明され、政治的コミットメントが付された。また、Global Forum においてすべての参加国・地域から承認されている。

なお、本モデルは、OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information により開発されたが、同グループは OECD 加盟国及び非加盟国から構成されており、モデルの表題には『OECD』は冠されていない。

⌘ 要請に基づく情報交換に特化しつつ、2005年改定後の OECD 租税条約 Model 26 条と同趣旨を規定する。

⌘ 情報交換の形式は、①要請に基づく情報交換に加え、②相手国の権限ある当局の国内受入と情報収集先に対する対面調査・文書検査、③国内調査における相手国権限のある当局の立会を規定する。

⌘ 二国間及び多国間条約いずれの条約も想定する文言とした。

へ OECD 租税条約 Model の改定 (2005)

2002年の成果を取り入れ、広範に拡充・改定が図られた。

⌘ 目的とする国内法は、条約対象税目に限らず、かつ、地方税も含め条約締結国のすべての税目とする。

⌘ (条約又は国内法の実施に)『必要な』から『(要請段階で) 関連すると予見される (foreseeably relevant)』に緩和した⁽¹⁴⁾。

⌘ 受領国における守秘義務を別項に独立させた。

⌘ 被要請国は、自国課税利益のない情報についても、収集措置を講ずる。

(13) 1998年のOECD報告書『Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue』において、有効な情報交換を欠落することが有害な税制の判定要素の一とされた。

(14) もっとも、2005年のOECD租税条約モデル26条のコメンタリーでは、従前の用語(necessary) [2003年モデル26条]は、『foreseeably relevant』と同じ範囲の情報提供を認めていると記述している。

¶ 被要請国は、金融機関の情報、名義人・代理人・受託者の情報又は者の所有権に関する情報についても提供を拒めない。

ト Global Forum における合意（2009）

Global Forum が改組され⁽¹⁵⁾、新 Global Forum には 70 の国・地域（当初）⁽¹⁶⁾が参加し、各管轄の課税ベースを守る観点から、次のように合意した。

¶ Global Forum の参加国・地域の拡大と活動のイコールフットイング

¶ 完全かつ効率的な情報交換の進展に向け、参加・地域に対する詳細な相互審査の実施

¶ 租税条約ネットワーク拡大（交渉・締結）の迅速化等の具体的な方策の策定

チ Global Forum 参加の各管轄による相互審査の実施と、結果公表（2010～2013～）

¶ 2009 年、改組された Global Forum に対し、3 年間に実施する相互審査のマンデートを付与。

¶ 2010 年から相互審査を開始、Global Forum 内部の審議を経て、随時結果の公表することを開始した。

¶ 2013 年 11 月の Global Forum 会合において、計 100 国・地域に係る審査結果を正式に承認し、公表した。

リ OECD 租税条約 Model の改定（2012）

更に情報交換の運用を拡充した。

¶ 情報受領国において、次の場合には、受領した情報を条約上限定された開示先以外にも開示できる。

・ 両締約国において法令上許容され、かつ、

(15) 従前の Global Forum は、2001 年から活動してきたが、2009 年メキシコにおいて開催された G20 首脳会議により改組の方針が決定された。なお、OECD 側では、2009 年 9 月 17 日理事会において正式に承認され、Global Forum の予算はすべて OECD 加盟国により負担することとされた。

(16) OECD 加盟国、G20 参加国、その他の管轄から構成された。

・提供国の権限のある当局が承認する場合

¶ 重要な用語の意義を Commentary において明示し、最大限広範な情報の提供の実施を再確認した。

3 基本要素に係る合意の形成

租税条約等の解釈や実施細目については、各国政府のコミットメントが付された国際的な合意があり、これらの合意は（法源ではないものの）該当国の課税庁を相手国の課税庁との関係において制約するものと考えられる。すなわち、税務当局から条約相手国の税当局に対し情報要請を実施する際の渉外事務において、条約上の義務の履行を促す材料となるものである。

イ OECD の租税条約 Model

情報交換の枠組及び基本要素は、OECD においてその租税条約 Model の策定・改定の作業を通じ、進展してきている。これらの Model は、法源ではないものの、OECD 加盟国のコミットメントであること〔次項参照〕、及び実際に締結された条約の解釈指針（条約法条約 31 条 4 項「特別の意味」を有するものと考えられる。）であること等から、OECD 加盟国の課税庁の対外対応を制約するものと考えられる。

ロ 『OECD 租税条約 Model』の位置づけ

OECD 租税条約 Model は、OECD の閣僚理事会の合意として加盟国に『勧告』（OECD 設立条約 5 条(b)）されたものであり⁽¹⁷⁾、かつ、加盟国の合意の形成過程（ユナニマス方式）及び一般的な条約遵守義務から、各加盟国による条約の締結・適用に関しその国際的コミットメントを構成するものと考えられる。

したがって、これらの Model は、加盟国にとっては、単なる政策論集や例文集ではないことに留意する必要がある。そのため、内容に同意できない加盟国は、Model には『留保』を、また、Model の公的解釈指針

(17) 加盟国に対する拘束を明示的に規定する『決定』（同条(a)）ではないものの、政府が合意した対外コミットメントとして、当該国を制約するものと考えられる。

(Commentary)には『所見』を事前に付すこととなる(後日の変更・撤回可能。例えば、日本及び英国は、自国課税利益のない情報について提供できない旨の所見を付していた〔2000年 Model26条 Commentary ¶ 21〕が、現在は両国ともに撤回している。)

ハ Global Forumによる取組⁽¹⁸⁾

1996年の『有害な税競争とタックス・ヘイブン』の撲滅に向けた政治的宣言(リヨン・サミット)を契機に、OECD加盟国及び非加盟国・地域による取組が始まった。2000年以降、これらの国・地域による常設の取組である『Global Forum』が形成され(※予算、施設はOECDが負担し、スタッフは全参加国・地域から派遣)、税の分野における透明性と情報交換のための国際標準の合意形成を目指した結果、2002年には、各国政府によるコミットメントの付された合意が成立している(情報交換に係る国際標準)。

これを受け、2009年に上記Global Forumが改組され、2010年以降、本件Global Forumの参加国・地域による相互審査を実施しつつあり、審査結果を公表してきている(最新は、2013年11月)。2014年2月現在、本件Global Forumには121カ国・地域が参加している。

4 基本要素に係る合意の変質

イ 上述の進展を見ると、従前のOECD単独の取組では、情報交換は、租税条約プロパーの問題として、租税条約上の行政協力規定の明確化及び拡充が図られてきたのに対し、Global Forumによる取組は、明確な政治的コミットメントの付された多数国間の合意(情報交換に係る国際標準)の形成と実施の推進(上述の相互審査)に変質したものと考えられる。

ロ 後者の得失としては、次のように整理できよう。

- 租税条約の課税要件規定(限度税率、PEの範囲等)については、居住地国と源泉地国の税源配分ポリシーの相違から、OECDの枠組みを超

(18) 情報交換に関するGlobal Forumについては、主として、OECD, “Tax Transparency 2013 - Report on Progress”による。

えては容易に合意できないことが歴史的経緯であるが、他方、情報交換については、多数国間（現時点では 120 管轄を超える。）で合意が成立したことは、画期的であること。

- 他方、情報交換の国際標準の実現には、比較的短期間に国内実施（制度改正・運用）が求められ、各国において国内調整が困難な状況も想定されること。我が国については、2002 年段階の『国際標準』（要請に基づく情報交換）については、課税庁としては、むしろ税制上の情報収集権限を補完する効果が大であると考えられ、積極的に活用するメリットがある。自国課税利益のない情報の要請に対しても、課税庁によるアクセス権限を導入したことは、国内調整が成功した事例である⁽¹⁹⁾。

(19) 平成 15 年度改正により租税条約実施特例法 9 条が追加された。

第3章 租税条約等の相手国・地域の状況

第1節 我が国の情報交換ネットワーク

1 情報交換の前提となる我が国租税条約ネットワークの現状

イ 条約相手国・地域の拡大

我が国の租税条約ネットワークは、近年着実に拡大し、我が国の対外経済交流の大宗をカバーするものといえよう（2014年6月1日現在、61条約、83か国・地域）⁽²⁰⁾。更にこれらを補完するものとして、多国間の『税務行政執行共助条約』に漸く参加することとなり、我が国について2013年11月に発効している。

ロ 条約ポリシーの転換

特筆すべきは、従来、租税条約ポリシー上、包括的な租税条約を締結しなかった国・地域との間でも、課税上の情報交換を推進する観点から、情報交換を主眼とした条約（情報交換条約、TIEA）の締結を進めていることである（上述のうち、8条約）。

我が国の情報交換条約の嚆矢となった『日・バミューダ租税協定』の成立経緯について、外務省の公式説明は、『近年の世界経済の急速な減速に伴い、各国の税収確保の観点から、租税に関する透明性の確保に消極的とされる国及び地域との間で租税に関する情報交換の枠組みを整備し、及び拡充することの重要性が増している。』とされている⁽²¹⁾。また国会審議においては、政府側より、『2009年4月のG20の首脳声明や金融システム強化に関する宣言において、タックス・ヘイブンを強化とその一環としての租税条約に関する政策見直しに言及がなされたことを指摘し、「こうした

(20) 財務省ホームページ、『我が国の租税条約ネットワーク』
http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/182.htm（2014年6月1日現在）

(21) 平成22年第174国会に提出された同協定の説明書（一、1協定の成立経緯）

金融危機に端を発する世界経済減速の中で、租税に関する透明性の向上を目指す国際的な機運が高まっている」〈以下略〉』と答弁したとされている〔平成 22 年 4 月 9 日、衆議院外務委員会における武正外務副大臣発言〕⁽²²⁾。

ハ 情報交換の実績

我が国では、要請に基づく情報交換の実績については、件数は、要請・被要請ともに引き続き増加傾向にあるとされている（国税庁報道資料⁽²³⁾）が、その詳細として、相手国の別、回答実績、90 日ルール適合性等については、非公表である。

他方、2013 年 11 月、Global Forum において相互審査結果が承認され、各管轄別の詳細な状況が公表され、今後も公表が継続されることとされている。相互審査の結果公表により、各管轄の情報交換実績が共通の土俵で公開されたことから、今後の情報公開の内容については、なんらかの修正があり得るものと思料される。

第 2 節 条約相手国の情報提供対応に係る分析

1 条約相手国の情報交換対応状況の分析に係る前提条件

イ 情報交換の実施担当者（被要請国）

自国課税利益を重視しない管轄では、税制体系が関税等に限定されており、これに応じてその行政組織における担当部局（課税庁）の組織は、我が国等の課税庁とは相当に異なるものとなっている。例えば、ケイマン諸島においては、所得に対して課する税制を有しないことから、これらを所掌する課税庁は存しない。そのため、情報交換の対応は、専ら部局として 金融サービス省の中に新規に設置された The Cayman Islands Tax

(22) 外交防衛委員会調査室高藤奈央子、「タックス・ヘイブンを利用した脱税及び租税回避行為への対策」『立法と調査』2010 年 9 月号 16 頁以降）

(23) 国税庁、『平成 24 年度における租税条約等に基づく情報交換実績の概要』（平成 25 年 11 月）

Information Authority (CITIA) が実施している。

留意点としては、ケイマンのような場合には、通常の（我が国では本来的な）税務調査を実施する機能を有していないことから、課税情報の部内保持や定期的な情報更新がなされず、また、情報要請国からの要請に応じて調査権限を行使することも想定し難いことである。むしろ、他の行政組織に情報要請を行うことはあり得ようが、我が国のような国が有する本来的な課税庁のインフラに依拠できない点は、予め認識する必要がある。

ロ 被要請国における権限のある当局の立場

情報提供要請の実を上げるためには、被要請国となる条約相手国ごとにその国内制度及び実施状況を事前把握しつつ、相手国の情報交換窓口（租税条約に定める『権限のある当局』の担当者）に対し、効果的な渉外を実施する必要がある。その際、相手国の『権限のある当局』の立場については、一義的には、自国歳入を優先し、ひいては自国納税者を擁護する役回りを負っていること、その上で、租税条約上の渉外を担当するものであることを十分に認識する必要がある。

ハ 要請国側の対応

被要請国における権限のある当局の立ち位置の二重性を前提にせざるを得ない以上、仮に、我が国側の必要性だけを根拠にして熱く懇請したとしても、相手国の法律家が正当に国内処理を進めるには、材料不足であろう。相手国内の情報提供手続を円滑に進め、最終的にクリアできる材料を示しつつ、情報提供に係る要請を実施する必要がある所以である。

なお、情報交換実務の現場では、個々の条約相手国との間の個別案件に係る渉外の過程で実際に直面した個別的・具体的な対応状況（先例等）もあり得、これらも情報交換の前提とせざるを得ない要素となるが、非開示情報に該当する性質のものであり、ここでは言及しない。

2 条約相手国の情報交換対応状況の分析に必要な判定要素

イ 条約相手国における制度・行政実態の分析に必要な判定要素

情報提供を『国際標準』を充足する形で成立させるためには、個々の条約締結国において、一定の社会制度の存在と課税庁の運用実態の双方が前提となることは、容易に理解される。

制度及び執行状況に対する分析の視点は種々あり得ようが、以下A～Cの範疇に分けて検証することが有益である。これらのメルクマールは、Global Forumに参加する各管轄に対し進められている相互審査においても、全管轄共通の判定要素（評価基準）に採用されているからである⁽²⁴⁾。

- A 情報交換に資する情報が記録、保存される制度・行政実態
 - B 課税庁による情報アクセスの権限及び行政実態
 - C 相手国に対する提供メカニズムを形成する制度及び行政実態
- ロ 情報交換に資する情報が記録、保存される制度・行政実態〔A〕
- 情報交換に有用な情報が記録され、一定期間保存される制度が存在すること。例えば、会社その他の事業体につき、その所有者、組織、事業目的等に関する情報が会社法等により記録（登録）することが義務付けられ、一定期間検索可能であること。このほか、会計、商業取引に関する記録・保存が必要である。
 - 記録・保存は、一定の業種や市場の監督目的、登記や認証目的など様々な制度により実施されるが、これらの情報が税当局に利用可能であること。
 - 秘匿特権を有する情報、例えば、金融商品の受益者、信託その他の受託者（trustee）・受任者（fiduciary）などの情報が利用可能であること。
（金融仲介者等の情報保持者の範囲及び秘匿特権の範囲に関する情報）
 - 無記名の金融商品につき、その所有者・受益者情報の登録
 - 銀行のすべての口座に関する所有者及び関連情報
 - マネロン対策として保存されている情報
 - その他

(24) 前掲 OECD, ” Terms of Reference” (2010)。

- ハ 課税庁による情報アクセスの権限及び行政実態〔B〕
 - 対象情報の収集権限（含、自国に課税利益のない事項に係る調査権限）
 - 情報交換を担当する行政組織
 - その他
- ニ 相手国に対する提供メカニズムを構成する制度及び行政実態〔C〕
 - 租税条約等の締結状況（情報交換条項の規定振り）
 - 要請受理から提供までの所要期間
 - 課税庁外の情報の収集状況
 - 回答を拒む範囲
 - 政府レベル、課税庁レベルの対外コミットメント
 - その他

第3節 個々の条約相手国の状況の分析

1 情報交換要請に係る国内状況の分析

要請により発動される情報提供義務について、被要請国と想定される条約相手国・地域の別に、その履行状況を検証・把握する際は、次の区分を念頭において考察することが有益であろう。

- 自国課税利益（domestic tax interest）を有する（重視する）国・地域、
- （同） 有しない（希薄な）国・地域

2 自国課税利益のある（重視する）条約相手国・地域

イ これらの国・地域（以下、『条約相手国』とする。）は、主として租税条約を締結する傾向にある。

ロ 該当する条約相手国は、自国課税権の行使のために、本来的に国内の税務行政に資する情報を条約相手国から入手する実益を有しつつ、かつ、税務協力に充当できる組織・人員を有していることが通例である。

ハ 他方、所得の帰属や移転価格配分などその条約相手国と利益相反の状況

も有することから、条約相手国からの情報提供要請に対しては、より慎重かつ深度ある議論を行うことが国内的にも求められていると考えられる。

- ニ 以上から、これらの条約相手国については、我が国から情報要請を行うに際し、より一層緻密な渉外対応が必要となろう。例えば、情報交換の要件である『租税に関する法令の実施に関連すると見込まれる』(foreseeably relevant)については、『既に国内調査を尽くしており、なおも情報要請が不可欠であること』、また『適状であること』(具体的に調査に着手しており、かつ、調査終了に係る手続〔国税通則法 74 条の 11〕に着手していないこと)等の疎明を丁寧に行う必要がある。

3 自国課税利益の希薄な条約相手国

- イ これらの条約相手国は、主として情報交換条約を締結する傾向にある。
- ロ これに該当する条約相手国は、国内の税務行政が皆無ではないにしても組織・人員などインフラが薄いものと想定される。その結果、条約相手国からの要請に対応するには税務以外の行政組織が充てられる等我が国では想定し難い状況も想定される(例：ケイマンでは、金融サービス省に情報交換の担当部局が設置されている⁽²⁵⁾)。
- ハ しかしながら、特にリーマンショック以降、税の透明に向けた国際的取組の中で、対外税務協力に応じることに政治的プライオリティが生じており、情報提供要請に対し、このような地域から有益な課税情報が回答されているとの事例も出ているようである。
- ニ 以上から、これらの条約相手国についても、税の透明に協力するとの方策コミットメントに同意していること、及び、実際に情報交換条約等を締結していることを評価したうえで、積極的に情報要請を行うことは、我が国の実益にもかなうものと考えられる。かつての『軽課税国・地域』に該当するところであっても、情報交換を税の透明性の主要要素とされて以降

(25) The Cayman Islands Tax Information Authority (CITIA)

の対応ぶりを個別に評価し、情報要請の可否を判断することが不可欠であると考えられるからである。

第4節 我が国の条約相手国における制度・執行状況

1 我が国の条約相手国

我が国の情報交換ネットワークは、次のとおりである。これらの管轄は、情報交換の根拠規定（条約）により、3類型に区分される。

◆租税条約：	63 管轄
◆情報交換条約：	10 管轄（内、未署名・未発効は、2 管轄）
◆共助条約のみ：	8 管轄（我が国との間で、二国間の租税条約又は 情報交換条約の締結がない管轄）
<u>（計）</u>	<u>81 管轄</u>

2 Global Forum 相互審査報告書に該当する条約相手国

Global Forum が正式に公表した相互審査の結果報告書は、計 100 管轄に上るが、これらの管轄が我が国ネットワーク 81 管轄（上述イ）をカバーする状況は、次のとおりである。すなわち、57 管轄については、我が国からの情報要請を検討するに当たり、有益な一次資料となり得るものである。

なお、100 の相互審査報告書のうち、対象国の情報交換関連の国内制度のみ審査終了したものが、50 管轄あり、制度に加えて執行状況（情報交換の対応状況）に係る審査も終了した管轄は、50 管轄に留まっている（正式公表後も審査が継続している。）。

【Global Forum 報告書がカバーする管轄】

◆制度＋執行状況の審査終了：	39 管轄
◆制度のみ審査終了：	18 管轄
<u>（計）</u>	<u>57 管轄</u>

3 相互審査報告書に該当する管轄の分布状況

上述の 57 管轄の内訳を概観すると、次のとおりである。なお、次の地域等の区分は、便宜のものであり、それ以上の意味合いはない。

イ 近隣のアジア・オセアニア地域

中国、香港、韓国、フィリピン、シンガポール、インドネシア、マレーシア、インド、オーストラリア、ニュー・ジーランド等

ロ いわゆる『軽課税国・地域』と称されることのあるもの

バハマ、バミューダ、ケイマン、英領ヴァージン、ガーンジ、ジャージ、マン島、アイルランド、スイス

ハ 課税権を重視する国、G8 等

米、加、英、仏、独、オランダ、ロシア

4 Global Forum 審査報告書の特色と実務への供用方法

Global Forum 相互審査 (Peer Review)⁽²⁶⁾は、対象管轄の国内制度、当局のアクセス権限、情報交換の体制の3カテゴリーにつき、計 10 の項目を立てて各国共通に審査したものである。

イ 審査結果の詳細は、各対象管轄 200 ページ前後にわたる詳細な報告書⁽²⁷⁾となっている。また、これら報告書の公表に併せて、審査対象 10 項目の達成度合いも一覧表示しており《別添》、Global Forum の取組の成果⁽²⁸⁾を俯瞰することが主眼のように見える。

ロ 税務当局として、情報要請の効果を高めるために Global Forum の審査

(26) その審査結果は、2013 年 11 月開催の Global Forum 総会において一括して公表されたが、その後も随時管轄ごとの報告書が公表されている。

(27) これらは、OECD のウェブサイト上に開設された電子図書アウトレット『iLibrary』において公開・頒布されている。

(28) Global Forum の 2010 年から 2013 年にわたる活動の詳細報告は、OECD, “Tax Transparency 2013 - Report on Progress” (2013)。

なお、2010 年までの各管轄の状況については、総括的な報告書 (全 297 頁) により公表されている。OECD, “Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field: Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information” (2010)。

結果を参照する目的では、報告書本体を通読せざるを得ない。その際、本報告書の位置づけとして、税の透明と情報交換の取組の成果としての『国際標準』の進捗・達成度を管轄別に共通の尺度で公平に評価したものであることを考慮すると、報告書 100 巻は、情報交換に関する国別エンサイクロペディアの外観を呈していることはやむを得ないであろう。

ハ したがって、情報要請を税務執行の実務に資するものとして活用する観点からは、本件報告書全体を通読したうえで、留意事項を抽出しておく作業が必要となるであろう。この作業結果を実務経験の蓄積である部内の行政情報（非開示）に照らし合わせれば、今後の条約相手国との渉外事務やその前提となる調査事務の切り口を提供することが十分に期待されるものと思料される。

ニ 上述 57 の対象管轄のうち、主要なものにつき管轄別の留意事項メモを作成してみると以下のとおりである。

香港

（基本的に、2013 年 8 月現在）

【条約締結の状況】

- ◆租税条約： 29（内、未発効 3）
- ◆情報交換条約： --（内、未発効 --）

※香港政府は、2005 年に『国際標準』を承認する旨表明していたが、2010 年、国内法制が改正され、自国課税利益のない場合でも情報交換に応じることが可能となり、以来、この方針で条約締結（新規、改定）を行っている。その結果、26 条約に署名し、うち 22 条約が発効している。

【留意すべき基本制度】

- ◆中国（中華人民共和国）の特別行政区。1997 年英国から中国に返還された後 50 年間は、『一国二制度』を維持するとされている（香港基本法）。
- ◆税制： 中国の税制とは別に、香港の内国歳入法（Inland Revenue Ordinance）が課税制度を規定する。香港は、租税条約を締結する

権限を有する。

【Global Forum 審査結果】

◆総合評価＝『概ね適合』

◆『適合』以外の個別評価項目：

¶『概ね適合』＝会計記録の保存、情報交換の実施メカニズム

¶『一部適合』＝所有者情報、租税条約ネットワーク

A 情報交換に資する情報が記録、保存される制度・行政実態

◆所有者・本人確認情報

¶香港で設立された会社（companies）については、登記所に年度申告書を提出し、株主を明らかにすることとされている。外国設立の法人で香港内に事業所を有する者は、登記の義務があるが、株主情報の提出は課されていない。なお、課税上、株主情報を維持することが義務付けられている。

¶ノミニー（法的所有者となる者）のうち弁護士・金融仲介業以外のものは、その実質所有者に係る所有者・本人確認情報を保持する義務が課されていない。

¶無記名の株式ワラントが発行可能とされており、（現実の流通はない模様だが、）所有者の解明が困難なる。なお、改正会社法（Companies Ordinance）は、発行を禁ずるが、成立後、施行に至っていない。

◆信託の委託者・受益者情報

¶外国信託を含む一定の信託（private express trusts 及び外国信託）については、香港所在の受託者に対し、委託者・受益者に係る情報の保持・開示を義務付けていない。

¶特に、受託者が金融機関ではなく、あるいは、香港において課税所得を得る（事業活動を行う）のでなければ、監督当局又は税務当局によるモニタリングを受けることがない。

¶一般に、非公募で、非金融機関による受託の信託は、制定法による信託規制を受けず、コモンローが適用され、文書により成立したものは、委

託者・受益者等の主要な契約条件が記載されることとされている。

◆会計記録の保全：

- ¶ 外国信託を含む一定の信託（private express trusts 及び外国信託）については、香港所在の受託者が香港において事業活動を営まない限り、会計記録の保全を義務付けていない。
- ¶ 特に、受託者が金融機関ではなく、あるいは、香港において課税所得を得る（事業活動を行う）のでなければ、会計記録や原始帳票の保全に関し、監督当局又は税務当局によるモニタリングを受けることがない。

◆銀行情報：

- ¶ 利用可能である。香港には、銀行秘密を認める法令はない。内国歳入局（IRD）は一般の調査権限で対応可能。

B 課税庁による情報アクセス権限を裏付ける制度及び行政実態

◆担当部局

- ¶ Inland Revenue Department（IRD）の長官が租税条約上の権限のある当局とされており、その下に情報交換担当部局（監督者は、内国歳入次長 Technical 担当）が設置されている。

◆情報交換のための調査権限

- ¶ 税務上の一般的権限（内国歳入令 51B 条ほか）で対応可能であり、情報交換のための収集にも適用される旨改正されている。

◆情報対象者等への通知義務

- ¶ 情報交換のための調査につき、情報対象者への通知義務が課されている。但し、通知が情報交換の成立を妨げると見込まれる場合には、情報交換担当部局により通知義務を解除（waive）することが可能であり、多くの解除事例がある。

◆自国課税利益の制約

- ¶ 2010 年の法改正により、自国課税利益の制約がなくなった。条約（DTA・TIEA）相手国からの要請により、IRD 担当部局にはアクセス権限を発動できる。

¶ 29 の租税条約のうち、3 条約は自国課税利益の制約を課しており、国際標準に沿った条約改正が未了である。これらに該当する情報請求に対しては、権限のある当局は、情報アクセスができない。

C 相手国に対する提供メカニズムを形成する制度及び行政実態

◆条約上の規定

¶ 29 の租税条約のうち、3 条約（2010 年法改正前に署名されたもの）については、有効な情報交換の実施が規定されておらず、情報交換を実施するには、条約改正が必要である。

◆情報要請の要件充足の判定

¶ 新（改正）租税条約の発効以後の課税年分に必要な情報であっても、発効前の情報については、情報提供できないこととしている。

◆情報提供実績（2009 年 7 月～2012 年 6 月、計 61 件の請求）

¶ 回答に至る期間：90 日以内には、要請の 75%、
180 日以内には、(同) 85%、
365 日以内には、(同) 88%。

¶ 正当事由に基づき回答拒否： 4%。

¶ 請求取下げ 8%。

¶ 遅延見込の通知：90 日を超えると見込まれる場合には、相手国に通知されることが定められている。

韓国

(基本的に、2012 年 1 月現在)

【条約締結の状況】

◆租税条約： 83 (内、未発効 2。)

◆情報交換条約： 3 (内、未発効 3。)

◆税務行政共助条約（2010 年署名済み）

◆JITSIC には、2010 年から正式に参加し、職員をロンドン及びワシントン DC 事務所に派遣している。

【Global Forum 審査結果】

◆総合評価＝『適合』

◆『適合』以外の個別評価項目：

⌋『実施済、要改善』＝所有者情報、会計制度、

⌋『概ね適合』＝所有者情報、会計制度、

A 情報交換に資する情報が記録、保存される制度・行政実態

◆無記名株式に係る所有者情報

⌋無記名株式 (bearer shares) の発行が許容されており、この場合には、その所有者情報が管理されておらず、ひいては受益者の確認が取れない。

◆一部の信託に係る受益者等の情報

⌋個人設定の信託 (private trusts) については、その受託者に対し、受益者等の基本情報に係る文書保存義務が課されておらず、当局による受益者等の確認が困難である。

B 課税庁による情報アクセス権限を裏付ける制度及び行政実態

◆情報交換のための調査権限

⌋国際調査部 (International Investigation Division) が情報交換を担当。

⌋情報交換を実施するための情報アクセス権限は、国際税務調整法 (Act for Coordination of International Tax Affairs) に規定される。

◆税務上の一般的権限

⌋各税法にも、調査権限が規定される (法人税法 122 条、所得税法 170 条、ほか)。

⌋国税庁 (National Tax Service) は 1999 年以降納税者に関する包括的な IT システムを構築しており (Tax Integrated System)、申告情報その他の本人提出情報に加え、第三者から提出される給与支払その他の情報をも含め、幅広い情報を蓄積する。

⌋NTS は、他省庁のデータベース (例えば、登記情報、税関情報) にも直接にアクセスできる。

◆銀行秘密

¶ 情報交換を阻害する秘密法令はない。

¶ 『実名金融取引及び秘密保護に関する法律』では、口座保有者等から文書による承諾がない限り、金融機関の職員は情報を提出できないこととされているが、国際税務調整法の規定により、情報交換要請があった場合には、金融機関は情報交換のために情報を提出する義務がある（同法 31 条）。

◆法律家の秘匿特権

¶ 弁護士法は、法律家と依頼人との間の秘匿特権（attorney-client privilege）を定めるが（同法 26 条）、限定的に解されており、情報交換に関しては適用されないとされている。

C 相手国に対する提供メカニズムを形成する制度及び行政実態

◆情報交換条項の目的

¶ 一部の租税条約（オランダ、オーストリア、ブラジル、北朝鮮）では、情報交換は、条約の施行のために限られている。

◆情報提供に係る対象者への通知

¶ 課税庁内部の情報は、対象者への事前通知なく情報提供できるが、NTS は、条約相手国に情報提供した後 10 日以内に対象者に事後通知する義務が課されている。

◆自国利益要件

¶ 自国課税利益を情報交換の制約としない旨明示的に規定する条約は、比較的少数であるが、国内法上にこの制約は規定されていないことから、条約相手国が反対しない限り、この規定を有しない古い条約文言においても、情報交換の制約は生じない。

◆情報提供実績<2008 年～2010 年に 166 件の情報要請>

¶ 回答に至る期間：90 日以内には、要請の 46%、
180 日以内には、77%、
365 日以内には、89%。

365 日超	91.4%
未了	3.6%
拒否	4.8%

⌘ 遅延見込の通知 : 90 日を超えると見込まれる場合には、相手国に通知されること定められている。

シンガポール

(基本的に、2013 年 1 月現在)

【条約締結の状況】

- ◆ 租税条約 : 72 (内、未発効 3)
- ◆ 情報交換条約 : 1 (バミューダ)

【情報交換に対する自国課税権要件・銀行秘密の撤廃】(2010 年 2 月)

- ◆ シンガポール政府は、2009 年 3 月、OECD 租税条約モデルの 26 条に準拠する情報交換を実施するため、自国課税権要件と銀行・信託情報の不提供を定める国内法(所得税法)を改正し、国際標準に沿った情報交換を実現した。改正法は、2010 年 2 月に施行された。
- ◆ 以後、シンガポール政府は積極的に租税条約改正を進めており、73 の租税条約の内、38 については、国際標準の情報交換が実現された。
- ◆ 2011 年 12 月、国内法(所得税法)の改正により、情報交換条約の締結が可能となった。
- ◆ 日本との条約は、情報交換条項等につき改正、発効済み(平成 22 年 7 月 14 日)。

【Global Forum 審査結果】

- ◆ 総合評価 = 『概ね適合』。
- ◆ 『適合』以外の個別評価項目 :
 - ⌘ 『実施済、要改善』 = 当局のアクセス権限、条約網。
 - ⌘ 『概ね適合』 = 当局のアクセス権限、条約網。

A 情報交換に資する情報が記録、保存される制度・行政実態

◆ノミニーにおける実質所有者情報

⌘ 法的所有者として実質所有者のために働く『ノミニー』(nominees)において、実質所有者に関する情報の国内保存・開示等の要件は定められていない場合があり、条約相手国からの情報提供要請にも応えられない場合がある。

B 課税庁による情報アクセス権限を裏付ける制度及び行政実態

◆自国課税利益要件、銀行・信託情報保護の制約

⌘ 国内法に定めるこれらの制約要件は、73 の租税条約のうち 38 条約(内、発効済みは 30 条約)においてのみ上書きされており、権限のある当局が情報交換のためにアクセスできない範囲が大きい。

⌘ 当該国内法の 2009 年及び 2010 年の改正を経て、適用されなくなっている。

◆権限のある当局の情報収集権限

⌘ 情報交換担当部局は、内国歳入庁(IRAS)の Investigation and Forensics Division に設置されている。

⌘ 情報交換担当部局は、内国歳入庁が保有する課税データベース(IRIN)へ直接にアクセスする権限を有している。

⌘ 文書により情報保有者に対し提出を命じることができ、遵守されない場合には、搜索・押収の権限も有する。

◆銀行秘密

⌘ 銀行法及び信託会社法により、銀行及び信託の秘密が認められている。

⌘ しかしながら、情報交換のための情報提出は秘密に優先する旨定められており(所得税法 105E 条、105J 条)、情報交換の制約とならない。

C 相手国に対する提供メカニズムを形成する制度及び行政実態

◆自国課税利益要件

⌘ 国内法(2010 年改正前)に定めるこの要件は、73 の租税条約のうち 38 条約(内、発効済みは 30 条約)においてのみ上書きされており、権限

のある当局が情報交換のためにアクセスできない範囲が大きい。

◆情報対象者への通知義務

- ⌘ 情報対象者には、法制上限定的に通知義務が課されている。
- ⌘ 銀行・信託会社の秘密により保護されている情報については、通知が必要とされ。
- ⌘ 但し、通知が情報交換を妨げる（不成立又は不当な遅延）と見込まれる場合、その他限定する場合には、情報交換担当部局は通知を免責される。

◆情報提供実績 <2009年1月～2012年10月に受けた323件の情報要請につき>

- ⌘ 回答に至る期間：90日以内、 要請の 84%、
180日以内、（同） 8%、
365日以内、（同） 5%。
365日超、（同） 0.31%
- ⌘ 情報交換請求内容の照会等につき、電話会議又は直接ミーティングを実施している相手国として、オーストラリア、フランス、インド、日本、ニュー・ジーランド、英国が挙げられている。
- ⌘ 遅延見込の通知：90日を超えると見込まれる場合通知が行われる。

ケイマン諸島

（基本的に、2013年1月現在）

【条約締結の状況】

- ◆情報交換条約： 29のTIEA（内24発効。含、日本。）
- ◆租税条約： 1のDTA（英国、発効）

【基本制度】

- ◆英国の海外自治領、議会制民主主義、コモンロー体系
- ◆税制： 観光関連税制、印紙税、固定資産税、関税を有し、所得税、キャピタルゲイン税、売上税は、有しない

【Global Forum 審査結果】

◆総合評価＝『概ね適合』

◆『適合』以外の個別評価項目：

⌋『概ね適合』＝所有者情報、会計制度、

⌋『一部適合』・『不適合』・『評価保留』＝該当なし。

A 情報交換に資する情報が記録、保存される制度・行政実態

◆所有者情報：

⌋持参人株式 (bearer shares) が許容されており、出資者が海外の保管代理人を使用する場合には、情報が収集できない可能性がある。

◆簿書等の保存義務：

⌋会社等は、簿書・関連書類を 5 年以上保存する義務が課されているが、監督・執行部局による保存・調査等が担保されておらず、情報提供に不確実性あり。

B 課税庁による情報アクセス権限を裏付ける制度及び行政実態

◆権限のある当局の情報収集権限

⌋専担部局として、The Cayman Islands Tax Information Authority (CITIA) が金融サービス省の中に設置されている。

⌋CITIA には、情報収集権限が付与されており、ケイマン法に定める銀行秘密も対抗できないとされている。文書等の提出命令 (Notice) を発出する。不履行の場合、裁判所の許可に基づき、搜索・押収ができる [実績はない模様。]。

⌋登記所 (Registrar) に対し系統的にアクセス可能だが、通常、Notice を発出している。

C 相手国に対する提供メカニズムを形成する制度及び行政実態

◆他官庁等の協力：

⌋CITIA は課税関連情報を保持していないことから、すべて、他官庁・民間機関から入手して、情報提供する。

◆自国利益要件は、課されていない。

◆通知義務

⌋ 情報対象者には、通知する義務が課されているが、緊急の場合、情報収集が阻害されると見込まれる場合には、通知しない特則が追加された
(2012年9月)

◆回答実績 (2009～2011年に65件の要請を受理)

⌋ 要請受理から回答に至る期間：90日以内には、 要請の 87%、
180日以内には、 (同) 92%、
365日以内には、 (同) 98%。

◆国内法上の片務的情報提供：

⌋ ケイマンから片務的に情報提供を行うために国内法 [Tax Information Authority Law] が制定されており、同法が定める指定国 (12 개국. 含、日本。) に対しては、国内法に基づく情報提供が実施できる。

バミューダ

(基本的に、2013年5月現在)

【条約締結の状況】

- ◆情報交換条約： 36 (内、未発効 7)
- ◆租税条約： 2 (内、未発効 2)
- ◆我が国とは、我が国初の情報交換条約を締結しており、2010年に発効した。

【基本制度】

- ◆英国の海外自治領で最古のもの。
- ◆議会制民主主義、コモンロー体系
- ◆税制： 消費関連税制、給与支払いに対する課税、関税を有する。所得に対する課税はない。

【Global Forum 審査結果】

- ◆総合評価 = 『概ね適合』
- ◆『適合』以外の個別評価項目：
 - ⌋ 『概ね適合』 = 所有者情報、会計制度、守秘義務

A 情報交換に資する情報が記録、保存される制度・行政実態

◆登記義務、会社等の簿書保存義務

¶情報の保全・管理は、①会社・信託法制が定める義務、②銀行、保険等一定の認可業種に課される義務、③マネロン対策関連法制上の義務の三段階の規制により、なされる。

¶これらに関する検査等が極めて限定的である。

¶これらの不履行に対する科料（fines）の水準が相対的に低い。

◆会社事務提供者（Corporate Service Provider）に関する新制度（CSP Business Act）が2012年に導入され、認可CSP制度が施行されている。

◆銀行情報

¶すべての保有者につき管理・保全されている。

◆所有者情報：

¶会社、免税信託等に導入された認可CSP制度は、2012年施行後間もないこと、検査体制が未確認であることから、所有者・本人確認情報が収集できない可能性がある。

◆無記名未登録株式（bearer shares）は、会社法上認められない。

◆会計記録・簿書等の保存義務：

¶一部の例外を除き、簿書等の保存義務に関する検査が実施されていない。

¶会計制度上の多くの規定が最近導入されており、実施状況が確認されていない。

B 課税庁による情報アクセス権限を裏付ける制度及び行政実態

◆情報交換に関する基本法は、『バミューダ・米国条約に関する法律』（1986年）、『2005年国際協力法（租税情報交換条約）』（※米国以外の条約を国内実施させる。）である。

◆上記2法に基づき、財務大臣が権限のある当局となる。

◆所得税制を有しないことから、情報要請に係る情報を部内で保有することは想定できず、第三者に対する調査等により収集する。直近3年間の15件の要請に係る情報収集は、1件の他官庁情報以外は、すべて銀行とCSP

から入手した。

◆情報交換のための調査権限

⌋ アクセス権限は、整備されている〔上述の 2 法〕。基本的には、28 日
限の提出命令が発出され、これへの不履行は、刑事犯を構成する。

◆銀行秘密そのたの秘密規定

⌋ 銀行秘密を含め、秘密を構成する法令は存しない。

C 相手国に対する提供メカニズムを形成する制度及び行政実態

◆情報提供に係る情報要請対象者及び情報保有者への通知

⌋ 通知義務を定める法令は、存しない。

⌋ 情報保有者には、文書による提出命令により提出を求める。保有者には、
情報対象者への通知義務はない。

⌋ 情報提出命令に関する法廷審査の請求が可能であり、法廷の決定が出る
までに 90 日から 1 年程度の期間を要する。この間、情報交換の手続は
停止される。

⌋ 情報保有者に対する通知（提出命令）の際、情報要請国の担当者に関す
る情報を通知する等の不適切事例が存在したが、現在は、当該方針を改
めている。

◆情報提供実績<2009 年 1 月 1 日～2011 年 12 月 31 日の間に 15 件の要請
あり。>

⌋ 回答に至る期間：90 日以内には、	要請の 73%、
180 日以内には、	(同) 93%、
365 日以内には、	(同) 93%、
365 日超	---
要請取下げ	7%。

⌋ 遅延見込の通知：90 日を超えると見込まれる場合には、相手国に通知さ
れることが定められている。

スイス連邦

(基本的に、2011年3月現在)

【条約締結の状況】

◆租税条約： 88 (内、未発効 4)

【情報交換条項に対する留保の撤回】(2009年3月)

◆スイス政府は、2009年3月、OECD租税条約モデルの26条に対する留保を撤回し、以来、その租税条約の改定を進めていること(対外的に公表しており、国際コミットメントとなっている。)から、先方の権限ある当局への折衝材料となる。

◆日本との条約は、情報交換条項等につき改正、発効済み(平成23年12月30日)。残された規定上の問題点については、後述。

【留意すべき基本制度】

◆税制： 憲法上、連邦(Confederation)と26の州(Cantons)の権限は区分され、税制は双方において制定できるが、税の執行は、専権的に州においてなされる。

◆租税条約： スイス側条約ポリシーは、地方税も条約の対象税目に含める。

【Global Forum 審査結果】

◆総合評価=未了。2013年11月現在、Phase 2の審査未了。

◆Phase 1 審査において『適合』以外の個別評価項目：

⌘ 『実施済、要改善』=銀行情報に対する権限、納税者の権利保護、条約網

⌘ 『不適合』=所有者情報、情報交換に係る機構。

A 情報交換に資する情報が記録、保存される制度・行政実態

◆設立地主義と実質管理地主義の併用

⌘ 課税上の無制限納税義務法人として、設立地主義と実質管理地主義を併用しており、後者に該当する場合には、組織法上は外国法人の国内支店であることから、その所有者(株主等)は国内の登記上の要件とされていない。この場合、所有者情報の有無は、設立地の法的要件によること

となる（⇒当該国への情報要請とならざるを得ない）。即ち、課税対象とされる法人につき、その所有者情報が明らかではない事例が生じる。

◆外国信託等の受益者情報

⌘国内制度上の信託はないが、外国組成の信託に係る受託者の国内活動は認められている（スイスは、ヘーグ条約に加盟しており、外国の信託が承認される。）が、当該受託者においては、受益者に関する情報の国内保存・開示等の要件は定められておらず、条約相手国からの情報提供要請にも応えられない。

◆無記名預金（bearer savings）

⌘従前認められていた持参人払いの（無記名）預金通帳（bearer savings books）が有効に現存しており、預金引出しの際に所有者の本人確認を求めない限り、所有者は把握できない。

◆株主・出資者情報：

⌘内国及び外国法人（本部・支店を有する場合）に如何を問わず、登記制度により、会社の基本情報が保存される。

⌘但し、SA（株式会社）・SCA（株式合資会社）等の会社に持参人株式（bearer shares）が許容されており、（特に、出資者が海外の保管代理人を使用する場合には、）情報が収集できない可能性がある。

◆会計記録の保存：

⌘会社等は、税法のほか、商業登記、金融仲介業及びマネロン対策に関するそれぞれの法律により、簿書・関連書類を期末後 10 年間保存する義務が課されている。

◆銀行等の顧客情報

⌘銀行は、金融仲介業に該当し、ひいては、反マネロン制度に服する。

⌘銀行は、次の場合には、その顧客に対し文書による宣言を徴求し、その受益者の確認（解明）が求められる。

- ・顧客が受益者と一致しない（疑義がある）場合
- ・顧客が『住所会社（domiciliary company）』である場合

・相当額以上の現金取引（取引種類により異なるが、25000フラン等）
の場合

¶ 法人名義の顧客については、その開設をした者及び取引を実行する者の
解明が求められる。

B 課税庁による情報アクセス権限を裏付ける制度及び行政実態

◆情報交換の担当部局

¶ スイス側の権限のある当局は、連邦財務長官又は権限を与えられたその
代理人と定められている。

¶ スイスの条約ポリシーは地方税を対象税目を含めることから、連邦制で
あっても、各カントンに対し情報を要請できる。この場合、各カントン
において管理されている情報についても、連邦の担当者を通じて提供要
請することになる。

◆権限のある当局の情報収集権限

¶ 条約相手国からの請求に対し、条約上の要件具備等の予備審査が行われ
る。

¶ 予備審査の後、カントンに対する請求権、また、その他の情報保有者に
対する要求（Notice の発出）と不履行の場合の強制手段（料、搜索）
が定められている。

◆銀行秘密、

¶ 現状では、スイスの締結する大半の租税条約において、銀行秘密へのア
クセスが認められない。即ち、2010年10月以降に締結された『新条約』
（後述）においては、銀行秘密に対するアクセスが除外されないが、そ
の締結数は、少数に留まる。

¶ なお、『旧条約』（後述）の中には、租税詐欺（tax fraud）に該当する場
合におけるアクセス義務を定めるものがある。

C 相手国に対する提供メカニズムを形成する制度及び行政実態

◆情報要請の要件（各条約上の文言に依拠）

¶ 旧条約： 2009年3月にOECD租税条約モデル26条への留保の撤回

前の条約方針により締結されている租税条約を『旧条約』と称している。
 なお、当該撤回は、連邦議会の決議に沿ったものであり、旧条約の相手国との間で改正交渉が進められている。

¶ 新条約： 上記の 26 条の留保を撤回し、改正された（あるいは、新規に締結された）租税条約を『新条約』と称しており、情報交換に関する国際標準に沿った条項を有するものとなっている。

¶ 新条約上の問題： しかしながら、新条約においても、情報交換条項において若干の文言の相違があり、スイス当局の解釈により、完全には国際標準に沿っていないことが判明している。この点についても、(条約上明定された文言に原因があることから) スイス当局は、条約改正（交渉）の意向を有しており、中期的には、改善が見込まれる。具体的には、情報要請の要件のとして、次の 2 点の問題がある。

① 要請対象者の特定について： 情報提供要請は、条約上、要請国における『租税の実施に関連して』が構成要件とされている。この点に関して、情報対象者の特定が必須となるが、その氏名・住所を明示して提供要請することを義務付ける文言が一定の条約に置かれている。

【注】 対米・対日等の租税条約は、この問題を有しない少数例になっている。

② 要請対象者に係る情報の保有者の特定について： 上記①と同様に、対象情報保有者についても特定することが必要であるが、その氏名・住所を明示して提供要請することを義務付ける文言が一定の条約に置かれている。

【注】 対米・対日等の租税条約は、住所については必須としない少数例になっている。

◆ 租税条約ネットワークの状況

¶ スイスの条約相手国は、外形上 88 か国・地域に及ぶが、上述の事情から、『新条約』締結国は、2009 年の新ポリシーに基づき条約交渉し、締結されたものに限られ（12 条約）、極めて少数である。

◆ 自国利益要件は、付されない。

◆ 情報対象者への通知義務

⌘ 情報対象者には、法制上通知する義務が課されており、対象者は、情報交換対象の情報を検査する権限も有する。

⌘ 一定の場合には、情報対象者への通知を経ずに、対象情報にアクセスすることも可能であるが、情報要請国に提供されるまでには、対象者に通知・開示されることとされている。

◆ 情報提供実績<Global Forum 審査未了により未公表>

⌘ 回答に至る期間：90 日以内には、 要請の %、
180 日以内には、 (同) %、
365 日以内には、 (同) %。

⌘ 遅延見込の通知：90 日を超えると見込まれる場合

米 国

(基本的に、2013 年 1 月現在)

【条約締結の状況】

◆ 情報交換条約： 18 (内、未発効 2。)

◆ 租税条約： 61 (内、未発効 1)

【Global Forum 審査結果】

◆ 総合評価 = 『概ね適合』

◆ 『適合』以外の個別評価項目：

⌘ 『概ね適合』 = 所有者情報、会計制度、

⌘ 『一部適合』・『不適合』・『評価保留』 = 該当なし。

A 情報交換に資する情報が記録、保存される制度・行政実態

◆ LLC について

⌘ 構成員が 1 の場合には、課税上個人扱いになるため、LLC としてその所有者 (構成員) 情報の把握や会計記録の保存が担保されない。

◆金融情報・マネロン対策

¶ 財務省関連の金融情報は、財務省の法執行機関である **FinCEN** (Financial Crimes Enforcement Network) に一元的に集約され、主要業種は監督官庁がマネロン等を監視するが、他の業種はすべて内国歳入庁 (IRS) が監視する。

◆FATCA 報告ルール：

¶ 2013 年 1 月以降、外国金融機関に対し、米国人・米国人の口座情報等に係る報告義務が拡大された〔内国歳入法 § 1471～ § 1474〕。

¶ 米国政府 (IRS) は、各国政府との間で報告書の内容等につき合意する。

B 課税庁による情報アクセス権限を裏付ける制度及び行政実態

◆担当部局

¶ 米国の条約に規定する『権限のある当局』である IRS 長官代理 (国際担当) は、行政召喚 (Summons)、調査その他の権限を有し、情報を収集する。

◆情報交換のための調査権限

¶ 税務上の一般的権限 (Summons が代表的) で対応可能。

¶ IRS は Summons を発出する前段階として、IDR (情報要求) を発出し、行政制裁 (金銭ペナルティ) を課し得る。最終的には、Summons を発出し、不履行の場合には、裁判所に対し執行を求めることができ (判例法上の 4 要件につき、IRS 側の証明責任は軽減され、職員の宣誓供述書で代替される模様。)、裁判所は法廷侮辱罪を課することができる。

¶ (連邦制のため、条約の対象税目には地方税を含めないが、) 相手国の国税に起因する情報要求に対し、州の当局との協定上の情報共有体制を活用できる模様。

◆銀行秘密、

¶ 連邦法 (The Right to the Financial Privacy Act) により、連邦政府に対しても預金者等への通知なく提供はできないが、法執行 (例、税務上の執行) 等例外が多く定められている。

なお、条約上に制限的な特則のあるものがある。例えば、コスタリカとの情報交換条約では、コスタリカ法に規定する **fraud** に該当する場合に交換の対象を限定する。

◆金融情報

¶ IRS は、FinCEN との協定により、システム的にアクセスできる模様

C 相手国に対する提供メカニズムを形成する制度及び行政実態

◆情報提供に係る対象者への通知

¶ 課税庁内部の情報は、対象者への通知なく情報提供できるが、外部に対する情報収集の場合（特に、**Summons** 発出の場合）には、対象者への通知が必要。ただし、連邦地裁の決定を得れば、必要とされる通知が不要とされる特則あり。

◆情報要請の要件充足の判定

¶ 情報提供は、条約上、要請国における『租税の実施に関連して』が構成要件とされているが、この点に関し、**IRS** による審査が相当に厳格な模様（例えば、調査を開始する前の場合、調査で手段を尽くしていないと認められる場合、調査終結の手續に入った場合等には、情報要請＝課税の利益がないとされる模様。）。

◆情報提供実績

¶ 回答に至る期間：90 日以内には、 要請の 51%、
180 日以内には、（同） 76%、
365 日以内には、（同） 91%。

¶ 遅延見込の通知：90 日を超えると見込まれる場合には、相手国に通知されることが定められている。

結びに代えて

1 要請に基づく情報交換につき、要請国の課税庁としては、次の手順を念頭に置くことが有益と思料される。

- ① 情報交換に係る基本要素（『国際標準』）を踏まえつつ、条約相手国・地域の別に、関連制度及び執行状況、更にはその対外コミットメントを精査し、かつ、調査・徴収の担当部局とも共有する。
- ② 調査等の段階では、条約相手国の情報交換担当部局による国内クリアランスに必要な前提条件の充足可能性を検討しつつ、国内調査を的確に実施する。
- ③ 調査等の担当部局と権限のある当局担当者との間で、相手国に対し有効な説得材料を共有する。

2 我が国条約ネットワークのうち、必要とされる条約相手国・地域の状況把握については、121 か国・地域がコミットする Global Forum 取組の成果（2013年 11 月以降）を活用しつつ、条約相手国・地域の別に、条約上の義務の円滑な履行を求めることが、情報の信頼性及び政府コミットメントの両面から、有益であろう。

また、Global Forum では、2016 年以降、更なる相互審査（第二ラウンド）を再開することとされていることから、これらによる成果物を継続的に精査することが有効であろう。

なお、必要に応じて、IFA(International Fiscal Association)提供資料等信頼性の高い民間の公開情報についても、継続的に収集し、参照することが有益であると考えられる。

[以上]

〔別添〕

【筆者注】

情報交換に関する Global Forum が実施し、報告した相互審査結果（2013年11月）の概要は、以下の各表のとおりである。
 なお、PHASE 1 とは、国内制度に着目した審査段階であり、PHASE 2 とは、情報交換の実施状況に着目した審査段階である。したがって、国内制度と実施状況を併せて把握するには、表2に該当する50の国・地域のみが参照できることになる。

PHASE 1 AND PHASE 2 REVIEWS

〔表1〕 Table 1: Jurisdictions that have undergone only Phase 1 Reviews

Jurisdiction	Type of Review	Availability of Information			Access to Information			Exchange of Information					Move to Phase 2		
		A1 – Ownership	A2 - Accounting	A3 – Bank	B1 – Access Power	B2 – Rights and Safeguards	C1 – EOI instruments	C2 – Network of Agreements	C3 – Confidentiality	C4 – Rights and Safeguards	C5 – Timely EOI				
1	Andorra Phase 1	In place, but	In place, but	In place	In place, but	In place, but	In place, but	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes	
2	Anguilla Phase 1	In place, but	Not in place	In place	In place, but	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
3	Antigua and Barbuda Phase 1 + Supplementary	In place	Not in place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
4	Aruba Phase 1	In place, but	In place	In place	In place, but	In place, but	In place, but	In place, but	In place, but	In place, but	In place, but	In place, but	In place	Not assessed	Yes
5	Barbados Phase 1 + Supplementary	In place, but	In place, but	In place	In place, but	In place	In place, but	In place, but	In place, but	In place, but	In place, but	In place, but	In place	Not assessed	Yes
6	Belize Phase 1	In place, but	Not in place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
7	Botswana Phase 1	In place, but	In place, but	In place	Not in place	In place	Not in place	In place	In place	Not in place	Not in place	Not in place	In place	Not assessed	No

Jurisdiction	Type of Review	Availability of Information			Access to Information		Exchange of Information					Move to Phase 2
		A1 – Ownership	A2 – Accounting	A3 – Bank	B1 – Access Power	B2 – Rights and Safeguards	C1 – EOI instruments	C2 – Network of Agreements	C3 – Confidentiality	C4 – Rights and Safeguards	C5 – Timely EOI	
8	Phase 1	Not in place	Not in place	In place	In place	In place	Not in place	Not in place	In place	In place	Not assessed	No
9	Phase 1	In place, but	In place	In place	In place, but	In place, but	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
10	Phase 1	In place, but	Not in place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
11	Phase 1 + Supplementary	Not in place	In place, but	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
12	Phase 1	In place, but	In place	In place	In place	In place, but	In place, but	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
13	Phase 1	Not in place	In place	In place	In place, but	In place	In place	In place	In place	In place, but	Not assessed	Yes
14	Phase 1	In place, but	Not in place	In place	Not in place	In place	Not in place	In place, but	In place, but	In place, but	Not assessed	No
15	Phase 1	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
16	Phase 1	In place, but	In place, but	In place	In place	In place	In place, but	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
17	Phase 1	In place, but	Not in place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
18	Phase 1	In place, but	Not in place	In place	In place, but	In place	In place, but	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
19	Phase 1	Not in place	In place	In place	Not in place	In place, but	Not in place	In place	In place	In place	Not assessed	No
20	Phase 1	Not in place	In place, but	In place	In place, but	In place, but	In place, but	In place	In place	In place, but	Not assessed	Yes
21	Phase 1	In place, but	In place, but	In place	Not in place	In place	In place, but	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
22	Phase 1	Not in place	In place, but	In place, but	In place, but	In place, but	In place, but	In place	In place	In place	Not assessed	Yes

Jurisdiction	Type of Review	Availability of Information			Access to Information			Exchange of Information					Move to Phase 2	
		A1 – Ownership	A2 – Accounting	A3 – Bank	B1 – Access Power	B2 – Rights and Safeguards	C1 – EOI instruments	C2 – Network of Agreements	C3 – Confidentiality	C4 – Rights and Safeguards	C5 – Timely EOI			
23	Phase 1	In place, but	In place	In place	In place	In place	In place, but	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
24	Phase 1	Not in place	In place, but	In place	Not in place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	No
25	Phase 1	Not in place	Not in place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	No
26	Phase 1 + Supplementary	Not in place	In place	In place	In place	In place, but	In place, but	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
27	Phase 1	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
28	Phase 1	In place, but	In place, but	In place	In place, but	In place	In place, but	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
29	Phase 1	Not in place	Not in place	In place	In place, but	In place	In place, but	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	No
30	Phase 1	In place, but	In place, but	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
31	Phase 1	In place, but	Not in place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
32	Phase 1	Not in place	Not in place	In place	Not in place	Not assessed	Not in place	Not in place	Not in place	Not in place	Not in place	Not in place	Not assessed	No
33	Phase 1	In place, but	In place, but	In place	In place	In place	In place, but	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
34	Phase 1	In place, but	In place, but	In place	In place	In place	Not in place, but	In place	In place, but	In place, but	In place	In place	Not assessed	No
35	Phase 1	Not in place	Not in place	In place	Not in place	In place	Not in place	In place	In place, but	In place, but	In place	In place, but	Not assessed	No
36	Phase 1	Not in place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
37	Phase 1	In place, but	In place	In place	In place	In place, but	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes

Jurisdiction	Type of Review	Availability of Information			Access to Information		Exchange of Information					Move to Phase 2
		A1 – Ownership	A2 – Accounting	A3 – Bank	B1 – Access Power	B2 – Rights and Safeguards	C1 – EOI instruments	C2 – Network of Agreements	C3 – Confidentiality	C4 – Rights and Safeguards	C5 – Timely EOI	
38	Phase 1	In place, but	In place	In place, but	In place, but	In place	In place, but	In place, but	In place, but	In place, but	Not assessed	Yes
39	Phase 1	In place	In place, but	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
40	Phase 1	In place	Not in place	In place	In place, but	In place	In place, but	In place	In place, but	In place, but	Not assessed	Yes
41	Phase 1	In place, but	Not in place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
42	Phase 1	In place, but	Not in place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
43	Phase 1	In place, but	In place	In place	In place	In place, but	In place, but	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
44	Phase 1	In place, but	In place	In place	In place, but	In place	In place	In place	In place, but	In place, but	Not assessed	Yes
45	Phase 1	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
46	Phase 1	Not in place	In place	In place	In place, but	In place, but	In place, but	In place, but	In place	In place	Not assessed	Conditional
47	Phase 1	In place, but	In place	In place	Not in place	In place, but	Not in place	Not in place	In place	In place	Not assessed	No
48	Phase 1	In place, but	Not in place	In place	Not in place	In place	In place, but	In place	In place, but	In place, but	Not assessed	No
49	Phase 1 + Supplementary	In place, but	In place	In place	In place, but	In place, but	In place, but	In place	In place	In place	Not assessed	Yes
50	Phase 1	In place, but	Not in place	In place	Not in place	Not assessed	Not in place	In place	In place	In place	Not assessed	No

〔表 2〕 Table 2: Jurisdictions that have undergone both Phase 1 and Phase 2 Reviews

Jurisdiction	Type of Review	Type of Evaluation	Availability of Information			Access to Information			Exchange of Information					Overall Rating		
			A1 – Ownership	A2 – Accounting Bank	A3 – Bank	B1 – Access Power	B2 – Rights and Safeguards	C1 – EOI Instruments	C2 – Network of Agreements	C3 – Confidentiality	C4 – Rights and Safeguards	C5 – Timely EOI				
1	Argentina	Combined Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	Compliant	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Largely Compliant
2	Australia	Combined Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	Compliant	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Compliant
3	Austria	Phase 1 + Phase 2 Rating	Not in place	Compliant	In place	In place	In place, but	In place, but	In place, but	In place, but	In place, but	In place, but	In place	In place	Not assessed	Partially Compliant
4	The Bahamas	Phase 1 + Phase 2 Rating	Non-compliant	Compliant	In place	In place	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Not assessed	Compliant
5	Bahrain	Phase 1 + Phase 2 Rating	In place	Largely Compliant	In place	In place	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Not assessed	Largely Compliant
6	Belgium	Phase 1 + Supplementary + Phase 2 Rating	Largely Compliant	Compliant	In place	In place	In place, but	In place, but	In place, but	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Largely Compliant
7	Bermuda	Phase 1 + Supplementary + Phase 2 Rating	In place	Largely Compliant	In place	In place	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Not assessed	Largely Compliant
8	Brazil	Phase 1 + Phase 2 Rating	In place	Compliant	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Largely Compliant

Jurisdiction	Type of Review	Type of Evaluation	Availability of Information			Access to Information			Exchange of Information					Overall Rating	
			A1 – Ownership	A2 – Accounting Bank	A3 – Bank	B1 – Access Power	B2 – Rights and Safeguards	C1 – EOI Instruments	C2 – Network of Agreements	C3 – Confidentiality	C4 – Rights and Safeguards EOI	C5 – Timely EOI			
9	Canada	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place, but largely compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Compliant	Not assessed	Compliant
10	Cayman Islands	Phase 1 + Supplementary + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Compliant	Not assessed	Largely Compliant
11	China	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Compliant	Not assessed	Compliant
12	Cyprus	Phase 1 + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place, but largely compliant	Compliant	Compliant	Not assessed	Non- compliant
13	Denmark	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	Partially compliant	In place, but largely compliant	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Not assessed	Compliant
14	Estonia	Phase 1 + Supplementary + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Compliant	Not assessed	Largely Compliant
15	Finland	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Largely compliant	Compliant	Compliant	Not assessed	Compliant
16	France	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Compliant	Not assessed	Compliant

Jurisdiction	Type of Review	Type of Evaluation	Availability of Information			Access to Information			Exchange of Information					Overall Rating			
			A1 – Ownership	A2 – Accounting Bank	A3 – Bank	B1 – Access Power	B2 – Rights and Safeguards	C1 – EOI Instruments	C2 – Network of Agreements	C3 – Confidentiality	C4 – Rights and Safeguards	C5 – Timely EOI					
17	Germany	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place, but Largely Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Not assessed	Largely Compliant	
18	Greece	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place, but Partially Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Not assessed	Largely Compliant	
19	Guernsey	Phase 1 + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Not assessed	Largely Compliant	
20	Hong Kong, China	Phase 1 + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place, but Partially Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place, but	In place	Compliant	In place	Compliant	Not assessed	Largely Compliant
21	Iceland	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Not assessed	Compliant	
22	India	Phase 1 + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Not assessed	Compliant	
23	Ireland	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Not assessed	Compliant	
24	Isle of Man	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Not assessed	Compliant	

Jurisdiction	Type of Review	Type of Evaluation	Availability of Information			Access to Information			Exchange of Information					Overall Rating		
			A1 – Ownership	A2 – Accounting	A3 – Bank	B1 – Access Power	B2 – Rights and Safeguards	C1 – EOI Instruments	C2 – Network of Agreements	C3 – Confidentiality	C4 – Rights and Safeguards	C5 – Timely EOI				
25	Italy	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Largely Compliant
26	Jamaica	Phase 1 + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Largely Compliant
27	Japan	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Compliant
28	Jersey	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place, but	In place	In place, but	In place	In place	In place, but	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Largely Compliant
29	Korea, Republic of	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	In place	Largely Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Not assessed	Compliant
30	Luxembourg	Phase 1 + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place, but	In place	Compliant	Compliant	Compliant	In place	Largely Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Not assessed	Compliant
31	Macao, China	Phase 1 + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	Not in place	In place	Compliant	Compliant	Compliant	In place, but	Non-compliant	Largely Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Not assessed	Non-compliant
32	Malta	Phase 1 + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	Non-compliant	In place	Compliant	Compliant	Compliant	Partially Compliant	Partially Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Not assessed	Largely Compliant

Jurisdiction	Type of Review	Type of Evaluation	Availability of Information			Access to Information			Exchange of Information							Overall Rating
			A1 – Ownership	A2 – Accounting Bank	A3 – Bank	B1 – Access Power	B2 – Rights and Safeguards	C1 – EOI Instruments	C2 – Network of Agreements	C3 – Confidentiality	C4 – Rights and Safeguards	C5 – Timely EOI				
33	Combined + Supplementary + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place, but Largely Compliant	In place, but Largely Compliant	In place	In place	Largely Compliant	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Largely Compliant
34	Phase 1 + Supplementary + Phase 2	Determination Phase 2 Rating	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Largely Compliant
35	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place, but Largely Compliant	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Largely Compliant
36	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place, but Largely Compliant	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Compliant
37	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Compliant
38	Phase 1 + Phase 2	Determination Phase 2 Rating	In place	In place, but	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Largely Compliant
39	Phase 1 + Supplementary + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	Partially Compliant	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Largely Compliant
40	Phase 1 + Supplementary + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place	Not assessed	Largely Compliant

Jurisdiction	Type of Review	Type of Evaluation	Availability of Information			Access to Information			Exchange of Information					Overall Rating	
			A1 – Ownership	A2 – Accounting Bank	A3 – Accounting Bank	B1 – Access Power	B2 – Rights and Safeguards	C1 – EOI instruments	C2 – Network of Agreements	C3 – Confidentiality	C4 – Rights and Safeguards	C5 – Timely EOI			
41. The Seychelles	Phase 1 + Supplementary + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	In place	In place	In place	In place	In place, but	In place, but	In place, but	In place	In place	Not assessed	Non-compliant
42. Singapore	Phase 1 + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	Non-compliant	In place	Compliant	In place, but	Compliant	In place, but	Partially Compliant	In place, but	Partially Compliant	Compliant	Compliant	Not assessed	Largely Compliant
43. South Africa	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Largely Compliant	In place	Largely Compliant	Compliant	Compliant	Not assessed	Largely Compliant
44. Spain	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Compliant	Compliant	Not assessed	Compliant
45. Sweden	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Largely Compliant	Compliant	Compliant	Not assessed	Compliant
46. Turks and Caicos	Phase 1 + Supplementary + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	In place	Compliant	Compliant	Compliant	Not assessed	Largely Compliant
47. Turkey	Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	Not in place	In place	Compliant	In place, but	Compliant	In place	In place, but	In place	In place	Compliant	Compliant	Not assessed	Partially Compliant
48. United Kingdom	Combined + Supplementary	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	Non-compliant	In place	Compliant	Partially Compliant	Compliant	In place	Partially Compliant	Compliant	Compliant	Compliant	Largely Compliant	Not assessed	Largely Compliant

Jurisdiction	Type of Review	Type of Evaluation	Availability of Information			Access to Information			Exchange of Information					Overall Rating
			A1 – Ownership	A2 – Accounting	A3 – Bank	B1 – Access Power	B2 – Rights and Safeguards	C1 – EOI Instruments	C2 – Network of Agreements	C3 – Confidentiality	C4 – Rights and Safeguards	C5 – Timely EOI		
49	United States Combined	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place, but Largely Compliant	In place, but Largely Compliant	In place Compliant	In place Compliant	In place Compliant	In place Compliant	In place Compliant	In place Compliant	In place Compliant	In place Compliant	Not assessed	Largely Compliant
50	Virgin Islands (British) Phase 1 + Supplementary + Phase 2	Phase 1 Determination Phase 2 Rating	In place Partially Compliant	In place, but Non- compliant	In place Compliant	In place Compliant	In place Compliant	In place Compliant	In place Compliant	In place Compliant	In place Compliant	In place Compliant	Not assessed	Non- compliant