

タックス・ヘイブンとの租税情報交換条約（TIEA）

増井良啓

東京大学大学院法学政治学研究科

2009年3月

【目次】

はじめに

- 1 問題の所在
- 2 本稿の目的
- 3 本稿の構成

増加するT I E A

- 1 O E C Dの2006年報告書
- 2 O E C Dの2008年報告書
- 3 T I E Aの増加傾向

O E C DモデルT I E Aの影響力

- 1 「有害な税の競争」に対する対抗運動における情報交換への力点の移動
- 2 1998年から2006年までのO E C D報告書の追跡
 - (1) 1998年報告書による運動の開始
 - (2) 2000年報告書におけるあぶり出し
 - (3) 2001年報告書における基準の修正
 - (4) 2002年O E C DモデルT I E A
 - (5) 情報交換と透明性を基調とする2004年報告書
 - (6) タックス・ヘイブンのリストの作成に関する数字のまとめ
 - (7) O E C Dのその後の活動
- 3 推進力としての米国
 - (1) 情報交換を重視する米国の租税政策
 - (2) O E C DモデルT I E Aと米りT I E Aを比較する
 - (3) 比較その1 全体の構成
 - (4) 比較その2 要請に基づく情報交換
 - (5) 比較その3 セーフガードと秘密保持
 - (6) 共通性の確認

日本国にとっての検討課題

- 1 T I E Aは効果的か
 - (1) 複数の評価軸
 - (2) ここでの問題設定
 - (3) Tillinghast(2004)の見解
 - (4) Isle of Man 条項の遺産
 - (5) まとめ：抑止力としてのT I E A
- 2 日本国の今後の条約締結ポリシーのあり方
 - (1) オプションと検討課題
 - (2) むすびにかえて

はじめに

1 問題の所在

日本国はこれまで、いわゆるタックス・ヘイブン (tax haven)¹との租税条約締結に消極的であった。租税情報の交換に特化した租税条約のことをT I E A (Tax Information Exchange Agreement, 租税情報交換条約) というが、日本国がT I E Aを締結した例もいまだ存在しない²。その理由としては、日本国側がT I E Aの締結をもちかけても相手国の側がそれに応じず、かえって各種の特典を織り込んだフル・セットの標準型条約の締結を希望されてしまうといった事情がある。

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

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

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

2 本稿の目的

租税条約における情報交換については、日本でもすでにいくつかの先行研究がある³。もっとも、各国の行政実例の実態にまでふみこんで解釈適用上の問題

¹ タックス・ヘイブンの定義については 述べる。ここではさしあたり、字義どおり租税の避難地 (tax haven) と認識されている法域のことを広く意味するものとしておく。

² ただし、吉村典久「タックス・ヘイブンの課税問題」租税法研究36号87頁、94頁(2008年)は、「日本のタックス・ヘイブン対抗策は、現時点ではCFC税制による対抗策を中心としているが、徐々に情報交換体制の整備によるタックス・ヘイブン包囲網に参加しつつあるという状況が認められる」として、税制調査会の答申を引用している。実際、日本の国内法においては、2003年度および2005年度の税制改正により、外国政府からの照会に応じて情報を入手するために、日本の国税職員が質問検査権を行使したり(租税条約実施特例法9条)、犯則調査を行ったりする(同10条の2)ための規定が設けられてきている。

³ 本庄資編著『租税条約の理論と実務』80頁(猪野茂執筆、清文社・2008年)、矢内一好『Q & A 国際税務の基本問題』116頁(財經詳報社・2008年)、荒木知「透明性と情報交換に関するOECDグローバル・フォーラムの活動」国際税務26巻1号8頁(2006年)、小平武史「税務当局間の国際的情報交換について」国際税制研究17号69頁(2006年)、田内彦一郎「海外

をつぶさに検討することは、今後に残された重要な課題となっている⁴。

このような課題に取り組むための準備作業のひとつとして、本稿ではまず、タックス・ハイブンのTIEAに焦点を絞り、1998年以降の展開を実証的に跡づける。中心的な目的は事実関係の正確な認識(fact finding)にあり、多くの部分を2002年OECDモデルTIEAの生成と紹介にあてる。付随して、次の規範的な主張を定立する。それは、「タックス・ハイブンのTIEA締結を日本国の租税条約締結ポリシーのひとつのオプションに加えるべきである」というものである。同時に、TIEAのみに過大な期待を抱くことは禁物であり、租税情報収集のための種々の制度の一部としてTIEAの果たすべき役割を位置づけるべきであると論ずる。

こうして、TIEAの可能性に着目しつつも、その役割についてやや慎重なスタンスを採用する点が、内容的にみた本稿の特色である。TIEAをめぐる解釈適用上の問題について突っ込んだ法的検討を行うことは、本稿のステップ(実態の認識およびポリシー・オプションの提示)をふまえたあとの、その次の課題として残される。

3 本稿の構成

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

なお、執筆にあたって参照した資料の基準時は、2009年2月1日である。

資産の把握及び法制の異なる資産等の取扱い」税大論叢52号156頁(2006年) 青山慶二「国際的税務協力の現状と課題」水野忠恒編著『2訂版国際課税の理論と課題』255頁(税務経理協会・2005年) 大野太郎「租税条約における情報交換規定の考察」経済政策ジャーナル3巻1号38頁(2005年) 岡崎正江「マネー・ローンダリング規制と税務行政」税大論叢47号239頁(2005年) 中村豊治「租税条約に基づく情報交換 国際社会における運用実態と納税者の権利」国際税務24巻3号38頁(2004年) 木村弘之亮「国際的租税情報交換」法学研究73巻1号29頁(2000年) 永井博「国際化における資料情報制度及び情報交換制度の課題」税大論叢34号389頁(1999年) 中田弘樹「租税条約の情報交換規定に基づく情報収集と質問検査権」税大論叢33号125頁(1999年)

⁴ とりわけ、石黒一憲「国境でメルトダウンする人権保障? 執行共助の刑事と税務」『西村利郎先生追悼論文集グローバル化の中の日本法』501頁(商事法務・2008年)が指摘する基本的な法的問題点(租税法律主義との関係や双方可罰性要件、納税者秘密の保護など)について、検討を進める必要がある。

増加するT I E A

1 O E C Dの2006年報告書

透明性と情報交換に関するO E C D課税グローバル・フォーラムは、2006年に『租税協力 レベル・プレイング・フィールドに向かって』と題する報告書を公表した(以下「2006年報告書」という)⁵。2006年報告書は、透明性と情報交換に関する原則として、図表1の諸原則をあげた。

図表1 透明性と情報交換に関する原則

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

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

このアンケート調査によると、65カ国が標準型の二重課税租税条約(double taxation convention, DTCs)を締結しており、29カ国が情報交換に特化したT I E Aを締結していた。総計で見ると、二国間のD T Cが1728本あり、二国間のT I E Aが46本あった。D T Cには情報交換条項が含まれているのが通常であるから、ある国がD T CかT I E Aかのいずれかを締結していれば、租税情報を交換するための条約上の法的根拠が与えられることになる。これに対し、T I E AもD T Cも締結していない国としては、図表2の10カ国があった。

図表2 2006年報告書でT I E AもD T Cもないとされた国・法域

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

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

⁵ OECD, Tax Co-operation: Towards a level playing field, 2006 Assessment by the Global Forum on Taxation (2006).

2 OECDの2008年報告書

2006年報告書を公表したのちも、OECD課税グローバル・フォーラムは監視作業を続行し、2007年と2008年にそれぞれ新たな報告書を公表した。ここでは、現時点で入手可能な最新公表版である2008年版をみておこう（以下「2008年報告書」という）⁶。2008年報告書のデータの基準時は2008年1月1日現在のものであり、対象国はチリが加わって計83カ国となっている。

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

3 TIEAの増加傾向

2006年報告書と2008年報告書を比較すると、この間の2年間だけでも、TIEAが46本から58本に増加している。しかも、2008年報告書の基準時以降も、TIEAの増加傾向は続いている。2008年中には、ガンジーおよびジャージーがOECD加盟国と締結したものを中心として、計22本の二国間TIEAが署名された⁷。この22本の中には、オランダ領アンティルとスペインの間のTIEAや、リヒテンシュタインと米国の間のTIEAが含まれる。

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

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

図表3 TIEAに基づく個別的情報交換

Antigua and Barbuda	1
Aruba	1
Argentina	4

⁶ OECD, Tax Co-operation: Towards a level playing field, 2008 Assessment by the Global Forum on Taxation (2008).

⁷ この情報は、OECDのウェブサイト

http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_33767_38312839_1_1_1_1_00.html による（2009年2月25日最終確認）。

Australia	1
The Bahamas	1
Barbados	1
Belgium	17
Bermuda	2
British Virgin Islands	1
Cayman Islands	1
Costa Rica	1
Denmark	16
Dominica	1
Finland	16
France	11
Germany	3
Grenada	1
Guernsey	1
Iceland	16
Isle of Man	2
Jersey	1
Marshall Islands	1
Mexico	2
Netherlands	11
Norway	16
Poland	10
Russian Federation	17
Saint Lucia	1
Sweden	16
United States	36
United States Virgin Islands	36

OECDモデルTIEAの影響力

1 「有害な税の競争」に対する対抗運動における情報交換への力点の移動

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

すなわち、可動性の高い所得が自国から低課税国に流出する流れに対抗するため、1990年代後半に、OECD加盟国は、タックス・ヘイブンを抑え込むための多国間取り組みを開始した。この運動が、タックス・ヘイブン側からの反動に直面する中で、課税ベースと税率の水準そのものよりは、情報交換の欠如や透明性の不足を標的にするように変化していった⁸。こうしてOECDとタックス・ヘイブンとの対話の焦点が徐々に情報交換と透明性へと力点を移動させてくる過程で、2002年にOECDモデルTIEAが公表され、タック

⁸ Michael J. Graetz, *Foundations of International Income Taxation*, 494-502 (Foundation Press, 2003).

ス・ハイブンの間のT I E Aの締結例が増加してきたのである。

以下、O E C Dの公的文書を時系列で追いながら、この点を敷衍する⁹。

2 1998年から2006年までのO E C D報告書の追跡

(1) 1998年報告書による運動の開始

O E C Dの1998年「有害な税の競争」報告書は、どの法域がタックス・ハイブンにあたるかを名指ししてリストを作成する作業の出発点となった。この1998年報告書自体が、タックス・ハイブンを識別するための定義として、実効税率がゼロか名目的であること、効果的な情報交換の欠如、透明性の欠如、実質的活動がないこと、という4つのメルクマールをたてていた¹⁰。税率水準の決定自体はそれぞれの主権国家が決定すべきことからであると前提されており、望ましからざるタックス・ハイブンと認定するのは情報交換や透明性の点で問題がある場合に限っていた。

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

(2) 2000年報告書におけるあぶり出し

上記のメルクマールを基礎としたリストアップ作業の中間結果をまとめたのが、2000年報告書である¹¹。

1998年報告書の発表後、O E C Dは、潜在的にタックス・ハイブンにあたりそうな47の法域を対象として情報提供を求めた。その結果、2000年報告書の公表段階で、6つの法域がタックス・ハイブンの基準にあてはまらなると判定されたほか、さらに6つの法域(Bermuda, Cayman Islands, Cyprus, Malta, Mauritius and San Marino)が有害な措置の廃止に協力する旨を約束したためリストから外された。残る35の法域については、タックス・ハイブンのリストにのせるか否かが継続協議事項とされた。こうして、2001年7月末までに「非協力的タックス・ハイブン(Uncooperative Tax Havens)」のリストを作成することとされた。1998年報告書で予告されていた防衛措置は、2001年7月末まで発動しないこととされた。

⁹ より広い政治経済的背景についての先行研究のレビューとして、増井良啓「Havens in a storm を読む 『有害な税の競争』をめぐる言説の競争」(2009年公表予定)。

¹⁰ OECD, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, Box I (1998).

¹¹ OECD, Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (2000).

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

(3) 2001年報告書における基準の修正

その後の経過をまとめたのが、2001年報告書である¹²。2000年報告書以後、新たに5つの法域が有害な租税措置を廃止することを約束した（Aruba, Bahrain, the Isle of Man, the Netherlands Antilles, and the Seychelles）。そのため、協力を約束した法域は全部で11になった。また、Tonga が税制改正を行った結果、タックス・ヘイブンにあたらぬこととされた。

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

先に述べたように、1998年報告書は、タックス・ヘイブンのメルクマールとして、実効税率がゼロか名目的であること、効果的な情報交換の欠如、透明性の欠如、実質的活動がないこと、の4点をあげていた。このうち、自体は、1998年報告書の段階でもそれだけでは有害なことではないとされていた。ところが、2001年報告書の段階では、についても、非協力的なタックス・ヘイブンにあたるかどうかの判定において不問に付すこととされたのである。こうして、審査の力点は、と のみに置かれることになった。

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

(4) 2002年OECDモデルTIEA

このような流れの中で策定されたのが、2002年のOECDモデルTIEAである（OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters）。このモデル条約は、2001年報告書がタックス・ヘイブンに対して要求していた諸条件を、条文の形に具体化した。多国間条約版と二国間条約版のふたどおりが並記されている。条文数は16あり（図表4）各条に注釈が付されている。これらの中核を成す5条・7条・8条については、のちに3で紹介する。

図表4 OECDモデルTIEAの構成

Preamble
Article 1. Object and Scope of the Agreement
Article 2. Jurisdiction

¹² OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report (2001).

Article 3. Taxes Covered
Article 4. Definitions
Article 5. Exchange of Information Upon Request
Article 6. Tax Examinations Abroad
Article 7. Possibility of Declining a Request
Article 8. Confidentiality
Article 9. Costs
Article 10. Implementation Legislation
Article 11. Language
Article 12. Other international agreements or arrangements
Article 13. Mutual Agreement Procedure
Article 14. Depositary's Functions
Article 15. Entry into Force
Article 16. Termination

(5) 情報交換と透明性を基調とする 2004 年報告書

2001 年報告書以後の展開を記す文書が、2004 年報告書である¹³。2004 年報告書は、OECD 加盟国以外の法域の状況について、次の 4 点を述べている。

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

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

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

第 4 は、非協力的タックス・ヘイブンのリストである。2003 年にリストが改訂され、新たにコミットメントを表明した Vanuatu と the Republic of Nauru がリストから除外された。残る非協力的タックス・ヘイブンとしては、5 法域のみが明示された (Andorra, the Principality of Liechtenstein, Liberia, the Principality of Monaco, and the Republic of Marshall Islands)。

(6) タックス・ヘイブンのリストの作成に関する数字のまとめ

1998 年報告書の段階では、47 の法域が審査の対象であった。2000 年報告書の段階では、12 がリストから外れ、35 となった。2001 年報告書はあらたに 6 つをリストから外しており、単純に差引計算すれば 29 が残っていたことになる。

¹³ OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report (2004).

ところが、2001年報告書の段階で基準自体が修正され、情報交換と透明性に力点を置いて洗い出しを行うこととなった。そして、2004年報告書では、修正後の基準に基づいて2つがリストから外され、結局、5つの法域が名指しされる形で残った。

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

(7) OECDのその後の活動

さきに 1で引用したOECDの2006年報告書は、このような流れの中で公表されたものである。OECD課税グローバル・フォーラムが情報交換と透明性に力点を置いて各国の状況を洗い出す継続的な作業に乗り出したのは、それに先立つ「有害な税の競争」プロジェクトの延長線上の作業に他ならない。

3 推進力としての米国

(1) 情報交換を重視する米国の租税政策

米国は、タックス・ヘイブンとの間で、最も多くのTIEAを締結している。

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

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

しかしながら、「有害な税の競争」プロジェクトに対する支持が弱まる中においても、脱税対策のために外国政府に情報交換を求めていく姿勢は変わらなかった。たとえば、2001年5月10日のポール・オニール財務長官のプレス・リリースは、OECDの「有害な税の競争」プロジェクトに対する米国の政策転換を示したものとして引用されることが多い¹⁴。けれども、このプレス・リリースの後半部分は、法執行の重要性を強調し、ケイマン諸島の銀行口座に所得を隠した事例が情報提供によって明るみに出た事例を引きながら、外国との租税情報交換の必要性を述べていたのである¹⁵。9・11以降のテロリスト資金へ

¹⁴ クリスチアン・シュヴァニュー＝ロナン・バラン(杉村昌昭訳)『タックスヘイブン グローバル経済を動かす闇のシステム』132頁(作品社、2007年)、William Vlcek, *Offshore Finance and Small States: Sovereignty, Size and Money* 83 (Palgrave Mcmillan, 2008).

¹⁵ Paul O'Neil, May 10, 2001, PO-366, available at <http://www.treas.gov/press/releases/po366.htm>.

の警戒は、情報交換重視の傾向に拍車をかけた。

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

(2) OECDモデルT I E Aと米リT I E Aを比較する

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

(3) 比較その1 全体の構成

第1に、全体の構成が酷似している。

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

図表5 2008年米リT I E Aの構成

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

(4) 比較その2 要請に基づく情報交換

第2に、核心部分に盛り込まれたポリシーが共通している。

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

条文を照らし合わせつつ、もうすこし詳しくみてみよう。図表6に引用したのは、OECDモデルTIEA5条と米リTIEA5条の規定である。参照の便宜のため、テキストに下線を施して加工したうえで、左右に対照させてある。

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

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

図表6 OECDモデルTIEA5条と米リTIEA5条

OECDモデルTIEA5条	米リTIEA5条
<p>1. The competent authority of the requested Party shall <u>provide upon request information あ for the purposes referred to in Article 1. Such information shall be exchanged い without regard to whether the conduct being investigated would constitute a crime under the laws of the requested Party if such conduct occurred in the requested Party.</u></p> <p>2. If the information in the possession of the competent authority of the requested Party is not sufficient to enable it to comply with the request for information,</p>	<p>1. The competent authority of the requested party shall provide upon request by the requesting party information あ for the purposes referred to in Article 1 of this Agreement and in accordance with its further provisions. 【第1項に対応】</p> <p>2. Any request for information made by a party shall be framed with the greatest degree of specificity possible. In all cases, such requests shall specify in writing the following: (a) the identity of the taxpayer whose tax or criminal liability is at issue; (b) the period of time with respect to</p>

<p>that Party shall use <u>㊦</u> <u>all relevant information gathering measures</u> to provide the applicant Party with the information requested, <u>㊧</u> <u>notwithstanding that the requested Party may not need such information for its own tax purposes.</u></p> <p>3. If specifically requested by the competent authority of an applicant Party, the competent authority of the requested Party shall provide information under this Article, to the extent allowable under its domestic laws, in the form of depositions of witnesses and authenticated copies of original records.</p> <p>4. Each Contracting Party shall ensure that its competent authorities for the purposes specified in Article 1 of the Agreement, have the authority to obtain and provide upon request:</p> <p>a) <u>㊨</u> <u>information held by banks, other financial institutions, and any person acting in an agency or fiduciary capacity including nominees and trustees;</u></p> <p>b) information regarding the ownership of companies, partnerships, trusts, foundations, “Anstalten” and other persons, including, within the constraints of Article 2, ownership information on all such persons in an ownership chain; in the case of trusts, information on settlors, trustees and beneficiaries; and in the case of foundations, information on founders, members of the foundation council and beneficiaries. Further, this Agreement does not create an obligation on the Contracting Parties to obtain or provide ownership information with respect to publicly traded companies or public collective investment funds or schemes unless such information can be obtained</p>	<p>which the information is requested;</p> <p>(c) the nature of the information requested and the form in which the requesting party would prefer to receive it;</p> <p>(d) the matter under the requesting party’s tax law with respect to which the information is sought;</p> <p>(e) the reasons for believing that the information requested is foreseeably relevant to tax administration and enforcement of the requesting party, with respect to the person identified in subparagraph (a) of this paragraph;</p> <p>(f) grounds for believing that the information requested is present in the requested party or is in the possession or control of a person within the jurisdiction of the requested party;</p> <p>(g) to the extent known, the name and address of any person believed to be in possession or control of the information requested;</p> <p>(h) a statement that the requesting party would be able to obtain and provide the requested information if a similar request were made by the requested party;</p> <p>(i) a statement that the requesting party has pursued all reasonable means available in its own territory to obtain the information, except where that would give rise to disproportionate difficulty. 【第5項に対応】</p> <p>3. Information shall be obtained and exchanged under this Agreement <u>㊩</u> <u>without regard to whether the requested party needs such information for its own tax purposes</u> or <u>㊪</u> <u>whether the conduct being investigated would constitute a crime under the laws of the requested party if it had occurred in the territory of</u></p>
--	--

<p>without giving rise to disproportionate difficulties.</p> <p>5. The competent authority of the applicant Party shall provide the following information to the competent authority of the requested Party when making a request for information under the Agreement to demonstrate the foreseeable relevance of the information to the request:</p> <p>(a) the identity of the person under examination or investigation;</p> <p>(b) a statement of the information sought including its nature and the form in which the applicant Party wishes to receive the information from the requested Party;</p> <p>(c) the tax purpose for which the information is sought;</p> <p>(d) grounds for believing that the information requested is held in the requested Party or is in the possession or control of a person within the jurisdiction of the requested Party;</p> <p>(e) to the extent known, the name and address of any person believed to be in possession of the requested information;</p> <p>(f) a statement that the request is in conformity with the law and administrative practices of the applicant Party, that if the requested information was within the jurisdiction of the applicant Party then the competent authority of the applicant Party would be able to obtain the information under the laws of the applicant Party or in the normal course of administrative practice and that it is in conformity with this Agreement;</p> <p>(g) a statement that the applicant Party has pursued all means available in its own territory to</p>	<p><u>the requested party</u>. The competent authority of the requesting party shall only make a request for information pursuant to this Article when it is unable to obtain the requested information by other means available in its own territory, except where recourse to such means would give rise to disproportionate difficulty. 【第1項に対応】</p> <p>4. If the information in the possession of the competent authority of the requested party is not sufficient to enable it to comply with the request for information, the requested party shall take <u>all relevant information gathering measures</u> to provide the requesting party with the information requested, <u> notwithstanding that the requested party may not, at that time, need such information for its own tax purposes</u>. Privileges under the laws and practices of the requesting party shall not apply in the execution of a request by the requested party and such matters shall be reserved for resolution by the requesting party. 【第2項に対応】</p> <p>5. Each party shall take all necessary measures to compel production of the information requested, and if specifically requested, the information shall be provided in the form specified by the competent authority of the requesting party, including depositions of witnesses and authenticated copies of original documents. 【第3項に対応】</p> <p>6. Each party shall ensure that it has the authority, for the purposes referred to in Article 1 of this Agreement and subject to Article 2 of this Agreement, to obtain and provide, through its competent</p>
--	---

<p>obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties.</p> <p>6. The competent authority of the requested Party shall forward the requested information as promptly as possible to the applicant Party. To ensure a prompt response, the competent authority of the requested Party shall:</p> <p>a) Confirm receipt of a request in writing to the competent authority of the applicant Party and shall notify the competent authority of the applicant Party of deficiencies in the request, if any, within 60 days of the receipt of the request.</p> <p>b) If the competent authority of the requested Party has been unable to obtain and provide the information within 90 days of receipt of the request, including if it encounters obstacles in furnishing the information or it refuses to furnish the information, it shall immediately inform the applicant Party, explaining the reason for its inability, the nature of the obstacles or the reasons for its refusal.</p>	<p>authority and upon a request:</p> <p>(a) <u>お</u> <u>information held by banks</u>, other financial institutions, and any person, including nominees and trustees, acting in an agency or fiduciary capacity;</p> <p>(b) (i) information regarding the ownership of companies and other legal entities, including within the constraints of Article 2 of this Agreement, information on all persons in an ownership chain; (ii) in the case of partnerships, information regarding the identities of the members of the partnership; (iii) in the case of trusts, information on the settlors, trustees and beneficiaries; and (iv) in the case of foundations, information on the founders, members of the foundation council, and beneficiaries. 【第4項に対応】</p>
---	--

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

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

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

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

第4に、下線部えの部分は、上記第3点に関連して、「被要請国が自国の租税

業務の目的で当該情報を必要としているか否かにかかわらず、情報収集権限を行使するものと定めている（OECDモデルTIEA 5条2、米リTIEA 5条4）。つまり、自国の租税業務上の利益（domestic tax interest）によって情報交換が制限されることがないことを意味しているのである。米リTIEA 5条3の下線部^えではこの点がさらに強調されている。

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

（5）比較その3 セーフガードと秘密保持

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

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

図表7 OECDモデルTIEA 7条と米リTIEA 7条

OECDモデルTIEA 7条	米リTIEA 7条
<p>1. The requested Party shall not be required to obtain or provide information that the applicant Party would not be able to obtain under its own laws for purposes of the administration or enforcement of its own tax laws. The competent authority of the requested Party may decline to assist where the request is not made in conformity with this Agreement.</p> <p>2. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process. Notwithstanding the foregoing, information of the type referred to in Article 5, paragraph 4 shall not be treated as such a secret or trade process merely because it</p>	<p>1. The competent authority of the requested party may decline to assist:</p> <p>(a) where the request is not made in conformity with this Agreement and, in particular, where the requirements of Article 5 are not met;</p> <p>(b) where the requesting party has not pursued all means available in its own territory to obtain the information, except where recourse to such means would give rise to disproportionate difficulty; or</p> <p>(c) where the disclosure of the information requested would be contrary to the public policy of the requested party. 【第1項・第4項に対応】</p> <p>2. This Agreement shall not impose upon a party any obligation:</p> <p>(a) to provide information that under</p>

<p>meets the criteria in that paragraph.</p> <p>3. The provisions of this Agreement shall not impose on a Contracting Party the obligation to obtain or provide information, which would reveal confidential communications between a client and an attorney, solicitor or other admitted legal representative where such communications are:</p> <p>(a) produced for the purposes of seeking or providing legal advice or</p> <p>(b) produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings.</p> <p>4. The requested Party may decline a request for information if the disclosure of the information would be contrary to public policy (ordre public).</p> <p>5. A request for information shall not be refused on the ground that the tax claim giving rise to the request is disputed.</p> <p>6. The requested Party may decline a request for information if the information is requested by the applicant Party to administer or enforce a provision of the tax law of the applicant Party, or any requirement connected therewith, which discriminates against a national of the requested Party as compared with a national of the applicant Party in the same circumstances.</p>	<p>the laws of the requested party is (i) subject to legal privilege or (ii) contains any trade, business, industrial, commercial or professional secret, or trade process, provided that information that would not otherwise constitute a trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, shall not be treated as such merely because it is held by banks, other financial institutions, and any person, including nominees and trustees, acting in an agency or fiduciary capacity; or</p> <p>(b) to carry out administrative measures at variance with its laws and administrative practices, provided that nothing in this subparagraph shall affect the obligations of a party under paragraph 6 of Article 5 of this Agreement. For purposes of paragraph 2(a), the term “information subject to legal privilege” means information that would reveal confidential communications between a client and an attorney, where such communications are made for the purpose of seeking or providing legal advice or for the purpose of use in existing or contemplated legal proceedings. 【第2項・第3項に対応】</p> <p>3. A request for information shall not be refused on the ground that the tax liability giving rise to the request is disputed by the taxpayer. 【第5項に対応】</p> <p>4. The requested party shall not be required to obtain and provide information which the requesting party would be unable to obtain in similar circumstances under its own laws for the purpose of the administration or enforcement of its</p>
--	---

	<p>own tax laws or in response to a valid request from the requested party under this Agreement. 【第1項に対応】</p> <p>5. Notwithstanding paragraph 4, the statute of limitations of the requesting party pertaining to the taxes described in paragraph 1 of Article 3 of this Agreement shall govern a request for information. The expiration of a statute of limitations for taxes of the requested party shall not preclude the requested party from obtaining and providing the requested information.</p>
--	--

図表8 OECDモデルTIEA8条と米リTIEA8条

OECDモデルTIEA8条	米リTIEA8条
<p>Any information received by a Contracting Party under this Agreement shall be treated as confidential and may be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) in the jurisdiction of the Contracting Party concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by this Agreement. Such persons or authorities shall use such information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. The information may not be disclosed to any other person or entity or authority or any other jurisdiction without the express written consent of the competent authority of the requested Party.</p>	<p>Any information received by the requesting party under this Agreement shall be treated as confidential and may only be disclosed to persons or authorities (including courts and administrative bodies) in the jurisdiction of the requesting party concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to, the taxes covered by this Agreement, or to supervisory bodies, and only to the extent necessary for those persons, authorities or supervisory bodies to perform their respective responsibilities. Such persons or authorities shall use such information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. The information shall not be disclosed to any other person, entity, or authority, or used for any purpose other than for the purposes stated in Article 1, か except in cases</p>

	<p><u>where the requested party provides prior, written consent that the information may also be used for purposes allowed under the provisions of the existing Treaty on Mutual Legal Assistance in Criminal Matters between the parties, signed July 8, 2002, that allows for the exchange of certain tax information. In no event shall information provided under this Agreement be disclosed to another country without the express written consent of the competent authority of the requested party. Information received by the requested party in conjunction with a request for assistance under this Agreement shall likewise be treated as confidential in the requested party.</u></p>
--	---

(6) 共通性の確認

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

OECD における米国のプレゼンスの大きさからみて、タックス・ヘイブンの情報交換を重視する米国のポリシーが OECD の政策形成に影響したであろうことについて、ある程度の推測は成り立つ。しかしここでは、明確な証拠をあげることなしに憶測を述べることはやめておこう。少なくとも両者が基本的なポリシーにおいて共通していることを、事実として確認しておく。

なお、米国の租税政策ポリシーと OECD の共通了解との間で、どちらがニワトリでどちらが卵の関係にあるかは、未確認である。また、米国の締結してきた多くの TIEA の中でも、例証のために上に引用した対リヒテンシュタイン TIEA は最新のものであるから、時期によるこまかな規定の変化についてさらに検討が必要である。

日本国にとっての検討課題

1 TIEA は効果的か

(1) 複数の評価軸

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

図表9 T I E Aを評価するための複数の視点

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">* 納税者側の視点：手続保障や秘密保護が十分か* 相手国（タックス・ヘイブン）側の視点：国家主権の尊重* 日本の課税庁の視点：情報収集のために効果的か |
|---|

すなわち第1に、納税者側の視点からすれば、手続保障や秘密保護が十分であるかが大きな関心事である。

第2に、T I E Aの締結相手国と目されるタックス・ヘイブン法域の視点からすると、対等な国家主権の尊重を重視したいところであろう。かりに大国の「砲艦外交」によってT I E Aの締結を押しつけられてしまったという負の感情が強く残れば、せっかくT I E Aを締結したとしても、情報提供の執行の現場で数々のサボタージュを行う結末が予想される。

そして第3に、日本の課税庁の側からみても、T I E Aが情報収集のために真に実効的なツールでないのであれば、執行にあたってありがたいみはない。

これら3つは網羅的ではないものの、相互に対立する契機を含んでいる。したがって、単一の評価軸のみで評価することができないことを例証するに十分である。

(2) ここでの問題設定

以上のように、T I E Aの政策手段としての評価にあたっては、複数の評価軸に基づき総合的に判断を下す必要がある。いずれの観点も重要であり、それぞれに検討が必要であるところ、ここでは、上記第3の点にしばって検討する。すなわち、ここで設定する問題は、「租税情報の収集のためにT I E Aは効果的な手段であるか」である。

このように問題を設定する理由は、検討順序の論理として、そもそもT I E Aが情報交換のために役に立たないのであれば、第1や第2の点について評価を下すまでもなく、T I E Aの締結について消極の答えが出るからである。逆にいうと、T I E Aがある程度効果的であるという判断がもし得られたとすれば、そのあとで、第1の納税者秘密の保護手段を検討したり、第2の相手国の立場を考えたり、という検討の筋道をたどればよい。

このような理由で、以下ではT I E Aが租税情報収集の手段としてどの程度効果的であるか、主要な論点を検討する。繰り返しになるが、本稿は、T I E Aを評価するための他の視点が重要でないと主張するものではない。くだいようであるが、他の視点も重要である。T I E Aの評価が高度に政治的な争点でなりうるものであるだけに、本稿の論述のスタンスについて誤解を招かないよう、このことを再度繰り返して強調しておきたい。

(3) Tillinghast(2004)の見解

米国の著名な実務家であるTillinghast氏は、2004年の段階で次のように述べ、T I E Aの締結は一步前進であるが、法的・実務的な障害がなお多いと指摘していた（下線は増井による）¹⁶。

¹⁶ David R. Tillinghast, Issues in International Tax Enforcement, in Henry J.

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

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

下線を付したように、T I E Aは、それ自体が効果的な情報収集ツールであるというよりは、むしろその存在によって「納税者をタックス・ハイブンから追い払う」ための一種の抑止力として働くだらうと予想されていたのである。引用文第1段落末尾では、国内法に基づいて居住者に情報提供を求めていく方策が示唆されており、このことはひるがえって、T I E A固有のメリットはあまりないということの意味している。

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

(4) Isle of Man 条項の遺産

実務的な障害として、タックス・ハイブン側の十分な協力には疑問符がつく。近年の相次ぐT I E Aの締結にもかかわらず、ほんの10年前には、タックス・ハイブン側はO E C Dのやり方を強く批判していたからである。

さきに述べたように、2001年にO E C Dの「有害な税の競争」におけるタックス・ハイブン認定基準が修正され、情報交換と透明性に力点をおくようになった。この時期にタックス・ハイブン側がO E C Dとの交渉の中で強く指摘したのが、「O E C D加盟国の中にも基準を満たさない国があるではないか」

Aaron and Joel Slemrod ed., *The Crisis in Tax Administration* 38, at 42 (Brookings Institution Press, 2004).

という点であった¹⁷。実際、OECD加盟国の間でも、スイスとルクセンブルクは1998年報告書自体に棄権しており、2001年11月にはポルトガルとベルギーも棄権したのである。そこで、タックス・ヘイブン側としては、OECD加盟国には「非協力的タックス・ヘイブン」というラベルを貼らないのに、非加盟国の自分たちだけが注文をつけられるのでは、二重基準だとして強く批判したのであった。

この非難は、いわゆる Isle of Man 条項の叢生を生んだ¹⁸。2000年12月、Isle of Man は、自らのコミットメントの条件として、すべてのOECD加盟国が同じことを履行することを要件とした。同じ条件は、他のタックス・ヘイブン法域のOECDに対する約束においてもコピーされていた。ということは、スイスを筆頭として、OECD加盟国内の中のどの一国であっても、銀行秘密を理由に情報交換に応じない国がある限りは、タックス・ヘイブン側は約束を履行しなくてもよいことになる。タックス・ヘイブンとの情報交換にとって著しく実効性を欠く事態であった。

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

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

(5) まとめ：抑止力としてのTIEA

以上からすると、TIEAの締結さえすればタックス・ヘイブンから効果的に情報を収集できるようになるというのは、現時点では楽観的にすぎるようである。たしかに、TIEAの存在は情報交換のための有益な一歩であり、タックス・ヘイブンをういた脱税に対する抑止力となる。しかし、TIEAのみに過大な期待を抱くことは禁物であろう。むしろ、租税情報収集のための種々の制度の一部としてTIEAの果たすべき役割を位置づけ、納税環境整備の総合的施策の中で適切な役割を分担させることが適切である。

2 日本国の今後の条約締結ポリシーのあり方

(1) オプションと検討課題

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

限界があるにもかかわらず、TIEAは、タックス・ヘイブンとの二国間対

¹⁷ J.C. Sharman, *Havens in a Storm: the Struggle for Global Tax Regulation* 92 (Cornell University Press, 2006).

¹⁸ Sharman, *supra* note 17, 92.

話を可能にするほとんど唯一の回路である。OECD加盟国の多くは「有害な税の競争」への対抗運動の展開の過程でTIEAの締結例を着実に増加させてきたし、近年そのペースは加速している。TIEAが存在すること自体が抑止力となって、脱税の防止につながる可能性もある。

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

このようにTIEA締結の可能性をひとつのオプションとしたうえで、次の課題についてさらに検討を進めるべきである。第1に、日本の既存租税条約における情報交換条項の運用状況をレビューし、改善の余地のある点を発見することである。第2に、他のOECD加盟国がタックス・ヘイブンと締結したTIEAの運用実態をモニターし、経験の蓄積から学ぶことである。第3に、国内法上の情報収集手段との役割分担、とりわけ、居住者の保有する在外資産の調査にとって租税条約が寄与できる範囲を確定することである。以上の検討にあたっては、複数の評価軸（納税者秘密の保護、国家主権の尊重、効果的な情報収集など）を用いてバランスのとれた議論をめざすことが望ましい。

（2）むすびにかえて

タックス・ヘイブンとのTIEAは、居住地国の大国が、源泉地国としてのタックス・ヘイブンに対して一方的に情報を求めるという偏りがあると指摘されてきた¹⁹。この状況の下では、TIEAの機能は情報の「一方通行」であり、情報の「交換(exchange)」とはいえない。双方向のやりとりでなければ、国家間の協力関係が育つ可能性はそれほど大きくないだろう。しかし、源泉地国としても、何らかの合理的な理由があって居住地国側に情報を求めるインセンティブをもつことがあるかもしれない。困難をわきましつつも、TIEAの締結は、ひとつのオプションとして放棄すべきではなからう。

熾烈なグローバル競争の中で、全く異なる法域との間で最低限の信頼をつなぎとめるにはどうすればよいか。タックス・ヘイブンとのTIEAは、重い課題をつきつけている。

¹⁹ Robert Couzin, *Imposing and Collecting Tax*, in Brian J. Arnold, Jacques Sasseville, and Eric M. Zolt ed., *The Taxation of Business Profits Under Tax Treaties* 171, at 184 (Canadian Tax Foundation, 2003).