

# 租税関係の国際的情報交換の歴史的経緯 —20世紀の変遷

漆 さ き

## はじめに

近年、租税における国際的情報交換に注目が集まっている<sup>1)</sup>。グローバル企業等による国際的な脱税・租税回避が大きな問題となる中で、それに対抗するための手段として、情報交換をはじめとした世界的な協力体制が築かれつつあることがその大きな理由となっている。このように租税における国際的情報交換が注目を集めるようになったのは、直接的には OECD によるグローバルフォーラムの設立（2000年）や、アメリカによる FATCA の導入（2013年）等がきっかけとなっており、いずれも比較的最近の出来事である。しかし、租税条約をめぐる議論において、国家間での租税関係の情報交換がはじめて扱われたのは、1920年代に遡る。そして、現代に至る租税条約上の情報交換は、その基本的な構造について、かなりの程度1900年代前半に議論された姿をとどめているように思われる。本稿は、租税関係の国際的情報交換の歴史的経緯を検討し、租税条約に情報交換規定が導入され、改定されていく際の議論を分析することを目的とする。現在の制度の背景となっている議論を分析することで、その基礎付けが現在においてなお、制度の理論的背景として十分なものであるか、修正の必要があるのかを検討したい。

本稿では、紙幅の都合上、20世紀（1920年代～2000年）までを検討対象とし、まず、1920年代の報告書をはじめとした国際連盟時代の議論を確認したのち、OECD に再編後の実際のモデル租税条約に関する議論を検討する。また、二国間租税条約を主として扱うものとし、多国間枠組みにかかるものは別稿に譲ることとする。

## 1. 国際連盟時代の二国間租税条約上の情報交換

### 1-1. 1925年報告書

1925年、二重課税と脱税について、専門家グループが国際連盟の財政委員会に対して報告書<sup>2)</sup>を提出した。そこでは、租税条約における情報交換のための条文は、①1843年に締

1) 情報交換に関する日本語の文献としては、増井良啓「租税条約に基づく情報交換：オフショア銀行口座の課税情報を中心として」金融研究第30巻第4号（2011年）、吉村政穂「国際的情報交換・徴収共助をめぐる諸問題」租税法研究47巻61頁（2019年）、拙稿「国際的情報交換における納税者の権利保障」論究ジュリスト27巻210頁（2018年）など多くの論文がある。

結された、他方締約国の居住者が所有する不動産に関するベルギー＝フランス間の条約、②1845年にベルギーとオランダの間で締結された同様の条約、においてすでに見ることができることが指摘されている<sup>3)</sup>。1925年報告書では、国際連盟はこういった当時の数少ない例を挙げたうえで、これを報告書の立場として「後に続くべき道筋 (the paths, which had to be followed)」であると述べている<sup>4)</sup>。そして、租税の賦課段階において脱税を見つげるための手段として<sup>5)</sup>、「脱税の実効的な抑制を確保するため、租税の賦課のために必要な情報の一般的かつ完全な交換があるべきだ<sup>6)</sup>」としていた。

一方で、報告書では、情報交換を実施することに対する困難または障壁として、以下の4つが挙げられている。①二重課税を招く可能性があること、②銀行秘密を侵す可能性があること<sup>7)</sup>、③国家の権限ある当局を超えて情報がやりとりされるならば、市民は税務調査に対し文書を提出することを躊躇う可能性があること、④他の国が情報交換の実効的な実施に合意した場合、情報交換に参加しながらない国家がタックスヘイブンとなる可能性があること、である<sup>8)</sup>。1925年報告書は、それぞれに対する応答として、①情報交換は脱税と共に二重課税を防ぐものであること、②職業上の秘密の厳しいルールに縛られる公務員の間での情報交換だけの問題であり、十分な予防措置が取られること、銀行は中間団体でしかなく、情報交換は厳密には銀行と顧客の関係ではないこと、③いかなる国においても、推奨される方法が自国の徴収システムと両立可能であるとその国の政府が判断する場合にのみ、この勧告の執行が可能であること、④租税賦課における脱税 (タックスヘイブンをういた租税回避) の問題は、これについての国際的な合意が大多数の国によって支持され、同時に締結される場合にのみ十分に解決されること、を述べている<sup>9)</sup>。

このように、1925年報告書は、租税に関する国際的情報交換を推進することに対して、

2) League of Nations, Double Taxation and Tax Evasion Document, Report and Resolution submitted by the Technical Experts to the Financial Committee, F. 212 (Geneva, Feb. 1925).

3) Ibid, p. 23 (Geneva, Feb. 1925). さらに、当該報告書では、1907年には、フランスは大英帝国との間で、Death Duties の脱税に対抗する目的で二つの国の課税庁が情報交換を行う合意を結んでいること、第一次世界戦後に結ばれたドイツとチェコスロヴァキア及びオーストリアとの合意、イタリアとチェコスロヴァキアの間での合意などが紹介されている。

4) Ibid.

5) 当該報告書パートⅢ (p. 23 以下) では、脱税は「租税賦課における脱税 (Evasion in the assessment of tax)」と「租税回収における脱税 (Evasion in the recovery of tax)」に分けられ、情報交換は前者に対抗するものとして登場している。

6) Ibid, p. 26.

7) 報告書 p. 25 では、1922年のジェノヴァ会議が、国際連盟に脱税を防止するための国際的な協力手段についての検討を命じたことを紹介している。様々な国の出身者を含む専門家グループは、これらの手段についての検討を委託され、そこでは明示的に「交換のため、または銀行とその顧客の関係との間の秘密を侵すために、自由市場を阻害するあらゆる提案は、非難されるべきである」と述べられた、と書かれている。

8) Ibid, p. 25~26.

9) Ibid, p. 25~26.

どちらかというとな肯定的な見解を述べているように思われる。しかし、脱税について論じる部分の結論においては、二重課税と脱税という二つの問題について、「これらの問題のうち、どちらかの問題に対処するための実務的な方法が作り上げられるなら、もう片方についても考慮されなければならない」<sup>10)</sup>としながら、「我々は多くの国での世論は、一定の提案された方法を受け入れるにはまだ熟していないと明確に示してきた」<sup>11)</sup>と述べる。報告書は、「変化はおそらく、世論が、脱税の抑制は実際に、誠実な市民の税負担を軽減することに貢献すると明確に認識した時に起こるだろう」<sup>12)</sup>と述べ、提案について、少なくとも短期的な導入を期待してはいることが伺える。そして、「特殊な状況にある国家であっても、すべての国家にとっての関係のある問題だという点では、脱税の問題は、(二重課税という) もう一つの問題よりも重要性が低いかもしれない」<sup>13)</sup>として、当時の時点では脱税よりも二重課税の防止に力点を置いているようにみえる。

報告書の決議 (text of resolution) の部分においては、「脱税の問題はその特性から、専門家は、まず以下の分析を提示すべきであり、それは彼らの提案と併せて読まれるべきであると考えている。」<sup>14)</sup>として、以下の二点を指摘する。一つ目に、租税条約により二国間で解決できる二重課税の問題と異なり、脱税の問題は、ほとんどの国によってこれについての国際的な合意が支持され、多くの国で同時に情報交換の手段が締結されることによつてのみ十分に解決されうる<sup>15)</sup>。二つ目に、委員会のメンバーがその専門家としての能力に基づいて提出した勧告を実行するにあたっては、専門家はこれらの勧告がどこかで実行されるなら、まずその国の世論にその準備が十分にできており、その国の政府が、推奨される方法が世論と共存できると考え、さらに自らの租税の徴収に必要だと考えて初めて可能であるという事実を強調したい<sup>16)</sup>、という。これらの点を確認した上で、勧告においては、「専門家は、歳入についての権限ある当局にとって、脱税を回避するための効果的な方法は、他国に居住する者や法人について、租税の賦課に必要な情報の他国への提供を相互ベースで請け負うこと、この目的のため、所得と資本価値の双方について、(1) 不動産、(2) 担保、(3) 産業、商業、農業上の取引、(4) 宣誓供述書またはその他の書類によって判断された動産担保 (Movable securities)、預金、当座預金で、資本の存在や所得の支払いを証明するもの、(5) 役員報酬を含む稼得された所得、が確認されること、が必要だと考えている」<sup>17)</sup>とした。しかし、実際にはこのような交換は国が所有している情報か、その財政上の運営の中で得られる情報に限定されるべきだと認識している旨併記されている<sup>18)</sup>。

---

10) Ibid, p. 27.

11) Ibid, p. 28.

12) Ibid.

13) Ibid.

14) Ibid, p. 34.

15) Ibid.

16) Ibid.

17) Ibid.

## 1-2. 租税に関する執行共助モデル二国間租税条約（1927年）

1927年、専門家による1925年の報告書に基づき、租税条約草稿が出された<sup>19)</sup>。この草稿は、4つのモデル租税条約から成り立っている<sup>20)</sup>。そのうちの1つが「租税の執行共助のためのモデル租税条約」であり、情報交換について規定している（以下、1927年モデルという<sup>21)</sup>）。1927年モデルは、国が所有している情報及び彼らの執行の一環として得られた情報に限った情報交換ルールを規定していた（Article 1(a), Article 3<sup>22)</sup>）。そして、当該モデルは既に広い人的適用範囲を有しており、一方締約国において課税されるべき全ての自然人、法人を含み（Article 2<sup>23)</sup>）、課税のために要求されるすべての事柄を扱っていた（Article 1）。これらの規定については、その人的対象が、一方締約国において課税されるべきすべての自然人および法人であって、居住者に限定されていないこと、また、交換の対象となる情報が「課税のためにされる要求されるすべての事柄」であって、二重課税条約が対象とする税に限定されていないことが指摘されている<sup>24)</sup>。

今日の情報交換ルールの特徴の多くは、すでにこの1927年モデルにみられる。それは要請に基づく情報交換だけでなく、「特別な要請のない交換」についても定めていた（Article 1(a)）。情報交換は、対象となる人物の名前と住所、その家族負担（扶養義務）を含まねばならないとされ、以下の情報を参照しなければならないものとされた（Article 2）：(i) 不動産資産（資本的価値または所得、物的権利、抵当その他によって課せられる料金）、(ii) 抵当権、その他同様の権利（抵当権付資産の詳細、利子の額と率）(iii) 産業、商業、農業上の取引（実際のまたは契約上の利益、事業の売上高、または課税が基礎とするその他の事実）(iv) 勤労所得と役員報酬、(v) 移転可能な証券、権利、預金、当座預金（資本的価値及び所得）<sup>25)</sup>；行政によって収集されたあらゆる情報、特に納税者の住所又は国

18) Ibid, p. 35.

19) League of Nations, Double Taxation and Tax Evasion: Report; C. 216. M. 85.

20) Ibid, p. 1. 二重課税防止のためのモデル条約, 2. 相続税 (Succession Duties) の特別な問題における二重課税防止のためのモデル条約, 3. 租税の執行共助のためのモデル条約, 4. 租税徴収における司法共助のためのモデル条約, の4つである。

21) Ibid, p. 22~34.

22) Ibid, p. 22. 「Article 1 双方の政府と納税者の利益において、財政的負担のより良い配分を得るために、締約国は相互性の原則に服し、互いに租税の賦課の目的のために要請されるすべての事柄に関する行政共助を与え合うことを引き受ける。そのような共助は、以下のものから成る：(a) どちらかの締約国で利用可能な財政的情報の交換。この交換は、具体的な事案に関して、要請に従って行われるか、特別な要請なしに、Article 2 で定義される特別な分類に関して行われる。」「Article 3 前項の条文を適用する結果として、締約国のどちらかに、自身の財政制度の下で入手できないか、自身の規則や慣行と衝突する行政上の手段をとらねばならない特定のものを提供する義務を課すことはできない。」

23) Ibid, p. 22.

24) Wohrer, Viktoria, *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*, IBFD, p. 15.

25) これらの分類のものについては、1925年報告書で情報交換に対する障壁として挙げられた④に関連して、1925年報告書26頁で以下のように述べられている。「すべての国ではない、A国、B国、

籍を理由とした権限ある当局によって認められた減免に関するもの (vi) 相続権 (被相続人と後継者の名前, 住所, 死亡日, 遺産, 後継者の持分, その他課税の基礎となるもの)<sup>26)</sup>。

さらに, 自身が情報を提供する立場になったときに提供できる種類の情報のみを要求することができる, という相互性の原則も, 1927年モデルにすでにみられる。加えて, 国内法, 規則, 慣行による制限も, 公共政策による制限と同様に考慮されるべきものとされていた (Article 3 & 4)。また, 1927年モデルは手続にかかるコストについても触れていた。今日と同様, 基本的には, 情報交換を要請された国は, 自らコストを負担して情報を提供しなければならない。しかし, 1927年モデルは, 例外的な支出は要請国によって返還されるべきことを定めていた (Article 6)。

1927年モデルは, 1920年代にあっても, 国際的な脱税・租税回避防止の方策として, 国外の租税情報を獲得することの重要性が国際的に理解されていたことを示している。1928年には, 財政委員会と専門家たちは, 二国間租税条約の基礎となるべき1928年モデル租税条約<sup>27)</sup>を公表した。1928年モデル租税条約は, 「租税の執行共助のためのモデル租税条約」の部分については, 1927年モデルからその本文・コメンタリーともに変更されていない<sup>28)</sup>。

### 1-3. 自動的情報交換の提案 (1936年)

1927年報告書のおよそ10年後の1936年, 国際連盟の租税委員会では, すでに相当に包括的な, 外国人によって稼得された資本性所得を想定した自動情報交換の規定が提案されていた<sup>29)</sup>。その提案においては, 以下のような記述が見られる。

「各締約国において, その事業の一環として, 移動可能な資本から得られた所得を払い出す自然人又は法人が, 当該締約国の居住者でない者に対してなす各支払いについては, 当該支払がもたらされる国に報告がされなければならないというルールが設定されるべきである。問題となる報告は後者の締約国にされなければならない, つまり受領者が居住する国に送られなければならない。

『流動性資本から得られる所得』という文言は, 現在の条文の目的上, 利子, 配当, 一般に債権, ストック, 株式, 貸付からの所得を意味すると考えるべきである。このルールは, 現金, 振込, 小切手, 銀行口座への入金など, あらゆる種類の支払に適用される。

この条文の目的上, 一方締約国の居住者でない者は, 他国に恒久的な住居を有するもの

---

C国, D国らの締結国についてシステムが機能したとしても, それは本質的ではない。納税者が, その証券を未だA, B, C, D国のいずれとも条約を締結していない国に移転させることを防ぐ手立てはない。A, B, C, D国によって輸出に対する障壁が設けられても, その国は, 便利な避難所ではないとしても, 少なくとも質の悪い回避地になり得る。」

26) League of Nations, Double Taxation and Tax Evasion: Report; C. 216. M. 85., p. 22, III Draft of a Bilateral Convention on Administrative Assistance in Matters of Taxation, Article 2.

27) League of Nations Double Taxation and Tax Evasion, C.562.M.178.1928.II.

28) Ibid, p. 25~28.

29) League of Nations Fiscal Committee: Work of the Fiscal Committee during Its Sixth Session C.450. M.266.1936.II.A., p. 3, "Opinion of Fiscal Committee".

を意味するものとみなすべきである。』<sup>30)</sup>

銀行情報の自動的情報交換のための条文は、1936年から1942年の間に結ばれたいくつかの条約で実際に採用されている。フランススウェーデン所得と資本租税条約(1936)<sup>31)</sup>、スウェーデン—アメリカ所得と資本租税条約(1939)<sup>32)</sup>、カナダ—アメリカ所得税条約(1942)<sup>33)</sup>は、それぞれ他方締約国の租税行政庁に提供しなければならない情報のリストを設けていた。これらの条約における自動的情報交換は、共通の型に則ったものではない。しかし、これらは、一方締約国の租税行政庁に、配当、利子、レント、使用料、給与、賃金、年金、年金受給権、または定期的な利益および他の管轄の居住者から支払われた所得の情報を提供するよう要請していた。

当時の政府は、自国の租税目的上必要のないものである場合にも、外国のために自国民に対して情報を要求することを躊躇していた<sup>34)</sup>。ごくわずかな条約のみが自動的情報交換の規定をそなえ、1945年以降、二国間租税条約は通常、情報交換規定において自動的情報交換を扱わなかったとされる<sup>35)</sup>。

#### 1-4. 1946年ロンドンモデル及び1943年メキシコモデル

国際連盟は、1943年にいわゆる「メキシコ草案」を、そして1946年に「ロンドン草案」を発表した<sup>36)</sup>。これらは、共に (i) 所得及び資産にかかる二重課税の防止、(ii) 遺産及び継承にかかる二重課税の防止、(iii) 所得、資産、遺産、継承それぞれにつき、租税の賦課徴収のための相互的な行政共助の確立、についてのものである<sup>37)</sup>。(iii)は情報交換についても定めていた。ロンドン草案とメキシコ草案はよく似ており、両方とも情報交換について詳細に規定している。

ロンドン草案・メキシコ草案の下での情報交換は、それによって二重課税になる税、ま

30) Ibid.

31) Convention between the French Republic and Sweden for the Avoidance of Double Taxation and the Establishment of Rules of Reciprocal Administrative Assistance with Direct Taxes, Article 18 (24 Dec. 1936).

32) Agreement for the Avoidance of Double Taxation and Establishment of Rules of Reciprocal Administrative Assistance in the Case of Income and the Other Taxes (23 Mar. 1939).

33) Convention between the United States of America and Canada Relating to the Avoidance of Double Taxation and Prevention of Fiscal Evasion in the Case of Income Taxes (4 Mar. 1942).

34) League of Nations Fiscal Committee, Report to the Council on the Seventh Session of the Committee, C.490.M.331.1937.II.A, (1937) p. 2., League of Nations Fiscal Committee, Report to the Council on the Work of the Eighth Session of the Committee C.384.M.229.1938.II.A, (1938) p. 1.

35) Wohrer, *supra* note 24, p. 17.

36) League of Nations Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text. C.88.M.88.1946.II.A.

37) Ibid, p. 44では、1928年の専門家による草稿では租税の賦課と徴収それぞれにかかる二つのモデル条約が提案されていたが、これらの二つは実質的に同分野であるため、ひとつにまとめる旨述べられている。

たは回避されている税に限られており、相互性の原則に服するものとされた<sup>38)</sup>。ロンドン草案及びメキシコ草案は、要請に基づく租税の賦課に必要な情報の交換のための条文を備えており、手続は詳細に定められていた。例えば、草案では、情報要請国は要請する課税庁に対し、その交換要請に関係する者の名前、住所、国籍、どの租税について要請がなされるのかを特定しなければならない<sup>39)</sup>。そのうえ、要請国は要請された相互性が満たされることを、他国によってなされる同様の要請に従うと宣言することで確認しなければならないとされた<sup>40)</sup>。

ロンドン草案は、さらに、レント、配当、利子、ロイヤリティ、年金、給与、賃金、銀行口座、預金の支払、遺産の目録に関する自動的情報交換についても追加的に定めていた (Article III)。こういったデータはいずれにせよ頻繁に課税庁によって収集されるため、海外の納税者のことを考えた時、他国に容易に移転できだろうと考えられた<sup>41)</sup>。しかし、このような自動的情報交換には「かなりよく確立された税制」が必要であると認識されており、全ての国に適切とは考えられていなかった<sup>42)</sup>。このような理由で、自動的情報交換はメキシコ草案には含まれなかった<sup>43)</sup>。しかし、メキシコ草案においても、Article II に含まれる情報と、Article III で特に言及される4種のデータの区別は維持された。Article II の下で要請される情報は、Article V に規定される職業上の秘密や国家の安全にかかわる場合には、被要請国によって提供を拒否される可能性がある。他方、特に Article III で言及される情報は、Article V が関係するとは思われず、特別な宣言なしに相互性の原則が前提となる、とされた<sup>44)</sup>。

被要請国は立法上、実務上の制限や、専門家や産業取引上の秘密に対する潜在的な侵害、安全上又は主権に対する潜在的な侵害がある場合には、情報の提供を拒むことを正当化できるとされた (Article V)。このことは一般に、被要請国の国民についての要請であったとしても当てはまる。これらの制約によって、国家は、自身の市民を完全に外国の課税庁の裁量に任されることから守ることができ、課税庁が国内法上の慣行となじまない手段をとらずにすむよう守ることができる<sup>45)</sup>。

---

38) Ibid, p. 44, Introduction of Commentary on the Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Taxes on Income, Property, Estates and Successions.

39) Ibid, p. 49, III. Commentary on the Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for Assessment and Collection of Taxes on Income, Property, Estates and Successions., Ad Article II.

40) Ibid.

41) Ibid, p. 51, Ad Article III.

42) Ibid.

43) Ibid. メキシコモデルでは Art. III に規定されるような利用が容易な情報については手続を簡略化し、ロンドンモデルでは自動的交換を定めた。

44) Ibid.

45) Ibid, p. 54.

一方で、このモデル草案の対象と範囲を規定する Article I に関するコメントリーでは、「脱税を防止するための課税庁間の二国間合意は様々な状況で疑惑を受けてきた」<sup>46)</sup>とされ、①直接課税や、少なくともその一定の形式に反対し、課税庁の調査権限を増すことに反対する背景があること、②自国の課税庁に外国の当局が自由に使える機関を置くことに対する抵抗と、外国政府の要請に合わせて新しい租税慣行を導入することへの抵抗、③租税に係る緻密すぎる監督や規制の存在は、租税の扱いがより厳格でなく、租税負担が少ない優遇国への資本の流入を誘発する可能性があることへのおそれ、④脱税を防ぐための提案は現実には資本の自由移動の妨げへの試みであるという感情が明示されること、がこの不信を説明する理由として挙げられている<sup>47)</sup>。しかし、これらの反対意見は、戦間期に30余りの課税庁間の相互共助条約が、主にヨーロッパの15の国々によって締結されることを阻んではおらず、上述のような危険は、存在するとしても、適切な条文によってこれまでのところ避けられている<sup>48)</sup>、とも述べられている。

このように、1940年代に国際連盟によって発行されたモデル租税条約の草稿は、すでに情報交換を提案していた。これらの草稿では、交換の対象となる情報は、租税条約の対象となる租税に関するものに限定されており、相互性の原則に服することとされた。後に紹介する1963年 OECD モデル租税条約における最初の情報交換規定では、交換の対象を条約の対象となる租税に限定し、その人的適用範囲を一方締約国の居住者としていた。

また、1930年代に、すでに外国人によって稼得された資本性所得について広く自動的情報交換が提案されていたこと、それを受けて、1940年代のモデル租税条約においても、各国課税庁によって頻繁に収集される情報については自動的情報交換が規定されていたことが注目される。1963年 OECD モデル租税条約では、自動的情報交換についての規定はない。つまり、1930年代、1940年代に国際連盟によって自動的情報交換の提案が進められたのち、自動的情報交換が再び国際コミュニティで議論されモデル租税条約で扱われるまでには、数十年がかかることとなった<sup>49)</sup>。1963年 OECD モデル租税条約においては、当初、多くの国の合意を得ることを優先したとされること、いくつかの国では自動的情報交換に対してかなりの反発があったことがその理由の一端であったと考えられる。

#### 1-5. 国際連盟から OECD へ

国際連盟が廃止され、国際連合が設立された後、1946年10月、国際連盟の租税委員会 (Fiscal Committee) の仕事は、国際連合経済社会理事会 (ECOSOC) によって設置された租税委員会 (Fiscal Commission) によって継続されることとされていた<sup>50)</sup>。しかし、1954

46) Ibid, p. 46.

47) Ibid, p. 46, Ad Article I.

48) Ibid.

49) Wohrer, supra note 24, p. 18.

50) United Nations, Resolutions adopted by the Economic and Social Council during Third Session from 11 September 10 December 1946, Resolution of 1 October 1946 supplemented by the action taken



年、ECOSOC は租税委員会の活動はもはや不要であると考え、継続をやめた<sup>51)</sup>。国際連合事務局はその責任を引き継ぐ計画であったようであるものの、国連の租税条約についての活動は停止され、OEEC が課税の分野における国際協力の進展についてその責任を引き継いだ<sup>52)</sup>。1954年および1955年には、国際商業会議所が OEEC に、国際課税に従事すること、二重課税を防ぐ多国籍間条約を設定すべきことを提案した<sup>53)</sup>。OEEC は1955年2月、二重課税についての最初の勧告を公表し、1956年3月には OEEC 租税委員会 (Fiscal Committee) を創設した<sup>54)</sup>。その後、1961年、OEEC は OECD へと再編された。

## 1-6. 小括

国際連盟時代の報告書を概観すると、かなり早い段階から、脱税に対する対策として国際的な租税情報の交換が有効だと考えられ、提案されてきたことがわかる。また、二国間租税条約のレベルでは、少数ながら、19世紀から情報交換を取り入れたものがすでに締結されていた。

一方で、国際的な議論としては、二重課税の排除と比して、各国およびその世論の賛同を得るのが難しいことが意識されている。また、多くの国が同時に協力しなければ、協力しない国がタックスヘイブンとして機能してしまう可能性にも触れられており、尚早な取組みが逆効果になりかねないことにも注意が払われている。

国際連盟時代から、情報交換の重要性とその期待される効果は十分に認識されていたが、各国の事情や世論、執行の問題から、実際の取組みに踏み出すには時期尚早だと考えられていたものと思われる。

## 2. OECD 時代の二国間租税条約上の情報交換

### 2-1. 1963年最初の OECD モデル

OEEC の租税委員会がモデル租税条約について検討を始めたとき、当時存在する OEEC

---

by the Council on 2 and 3 October 1946 concerning the appointment and terms of office of the original members of the Commission (E/237), E/245/Rev. 1, p. 2

51) United Nations, Resolutions adopted by the Economic and Social Council during its Eighteenth Session from 29 June to 10 August 1954, Resolutions of 5 August 1954, E2654, p. 24f (15 Aug. 1954).

52) United Nations, Economic and Social Council, Official Record of the Eighteenth Session, E/SR.829, p. 257 (1954).

53) OEEC, Double taxation in Europe, Resolution adopted by the executive committee of the international chamber of commerce, C(54)294 (1954) では、「ICC は、OEEC 国の間で二重課税に関する多国間条約が締結される可能性についての調査を OEEC が引き継ぐのが望ましいと信じる。」と述べられており、それを受けて、OEEC, Letter from the International Chamber of Commerce relating to the recommendation of the Council concerning double taxation, C(55)81 (1955) では、「ICC による勧告が全面的に賛成されたことに満足している。」と述べられている。

54) OEEC, Note submitted by the Netherlands Delegation, Creation of a committee of experts on taxation, C(55)180 (1955) では、United Nations の Fiscal Committee が解体された後、OEEC 内にそれを引き継ぐ枠組みをつくるべきことが述べられている。

メンバー国の間の二国間租税条約は、ひとつの多国間条約に置き換えられることが狙いとされていた<sup>55)</sup>。しかし、未解決となっていた多くの問題により、租税委員会は1963年、多国間ベースでの条約ドラフトの執行を勧告することができず、代わりに、最初の二国間OECDモデル租税条約を公表した<sup>56)</sup>。OEECの租税委員会の中でも、オーストリアとスウェーデンからなるワーキンググループ No. 14 は情報交換の条文を含む二重課税防止のための条約の立案に責任を負っていた<sup>57)</sup>。

どの程度の情報交換が規定されるべきかという点について、ワーキンググループのメンバー国は、それぞれにかなり異なる見解を有していた。スイスは情報交換規定が全くないことを好み、1963年に7月に26条が採用された際には留保をつけたが、ベルギーは自動的情報交換の執行を望んだ<sup>58)</sup>。オランダとアイルランドは、条文の一部修正を提案した<sup>59)</sup>。情報交換についての条文は、1962年9月、財政委員会に全面的に受け入れられ、それはドラフト条約に最後に入れられた条文となったが、以下のような文言が含まれていた<sup>60)</sup>。

「1. 締約国の権限ある当局は、当条約および当条約の対象となる租税の締約国の国内法の運営のために必要なものとして、これに基づく課税が当条約に従うものである限り、以下のような情報を交換するべきである。交換されるいかなる情報も、秘密として扱われ、当条約に服する租税の賦課徴収に関わる者以外のいかなる者または権限あ

- 
- 55) OEEC, Report by the fiscal committee on its activities (Note by the Secretariat), C(58)118, part 1, para. 14 (1958) では、OEECのメンバー国間での二国間租税条約を一つの多国間租税条約に代えることで調和に向かう可能性が言及されている。OEEC, O.E.E.C. continues to combat double taxation, Press release, Press/A(59)30, p. 4 (1959) においても、「租税委員会は、OEECのカウンシルが一般的な条約ドラフトを提出するために召集される立場となるときまで、条約の中にこれらの異なるシリーズの条文を漸進的に含めていくことで、これらの条約の間で、実質的な調和に到達することを望んでいる。そのような調和は、特にOEECメンバー国間での多国間条約という形でのドラフトの受け入れを容易にする。」とされており、最終的な目標として多国間条約が見据えられていたことがわかる。
- 56) OECD, Council, Report of the Fiscal Committee on the Draft Convention for the Avoidance of Double Taxation With Respect to Taxes on Income and Capital Among the Member Countries of O.E.C.D., C(63)87, part1, p. 27 (1963) では、para. 52において二国間租税条約の調和がOECD全メンバー間での多国間条約が可能だと証明されるときをより近づけてくれるだろうと述べながら、para. 53においては多くの問題が租税委員会によって未だ検討・解決されていないとされる。
- 57) OEEC, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria & Sweden), Report of general provisions to be inserted in conventions for the avoidance of double taxation, FC/WP14(59)1 (1959). Working Party No. 14は、原則的な居住地国課税を定めたArticle Bを含む「条約の人的及び地理的な範囲」、定義規定であるArticle D, 相互協議手続を定めたArticle Eと並んで、情報交換を扱うArticle Fを担当している。そのほか、外交官及び領事の特権を定めるArticle G, 発効と廃止に関するArticle H, Iが含まれていた。
- 58) OEEC, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria & Sweden), Note concerning article E, F and G of the general provisions of the convention, FC/WP14 (60)2, (1960).
- 59) Ibid.
- 60) OECD Fiscal Committee, Article on the Exchange of Information (Text Adopted by the Fiscal Committee at its 6<sup>th</sup> Session in September, 1962), TFD/FC/150 rev1 (1962).

る当局にも開示されてはならない。

2. パラグラフ1の条文は、以下のいかなる場合にも、一方締約国に義務を課すものとして解されてはならない：

- (a) 行政上の手段を運営するために、当該国又は他方締約国の法や行政上の慣行と衝突すること
- (b) 当該国又は他方締約国の法の下で、または行政上の通常の業務の一環として、取得できない特定の情報を供給すること
- (c) 取引上、事業上、商業上、産業上または専門家としての秘密、または取引過程、情報、公共政策に反する開示となるものを開示する情報を供給すること」

1963年 OECD モデル租税条約の下での情報交換は、当該条約は一方又は双方締約国の居住者にのみ適用されるという1条の一般的な概念に従っていた<sup>61)</sup>。そのため、人的範囲は、締約国の少なくとも一つに居住する者の情報交換のみを許容することに限られていた。さらに、同条約の下での情報交換は、2条に従い、当該条約の対象となる税に関するものについてのみ可能であるとされていた<sup>62)</sup>。

1963年 OECD モデル租税条約26条は、情報を交換「しなければならない (shall)」と規定している。その意図と目標によれば、租税条約の下での情報交換は、その要請が26条の対象内であれば、義務である<sup>63)</sup>。しかし、パラグラフ1の2つ目の文章は、交換される情報の秘密について述べており、条約に基づいて交換された情報は、両締約国の国内法上の租税秘密にかかわらず、機密として取り扱われなければならないとした。そのため、1963年 OECD モデルは、「絶対的」秘密保護を規定していたとされる<sup>64)</sup>。交換された情報は、当該租税条約によって対象とされる税の賦課徴収に関わる者または権限ある当局にのみ開示され得た。当該情報が公に行われる裁判手続に用いられる場合ですら、秘密原則は遵守された<sup>65)</sup>。この当時、租税情報の秘密が強く保護されるべきものと評価されていたことは明らかである<sup>66)</sup>。

26条のコメンタリーにおいては、必要な情報のみが交換されなければならないとされた。そのため、要請国は国内的に利用できる調査手段を尽くさねばならない。他方締約国に情報交換要請を行う前に、「国内の租税手続の下で、責任ある権限ある当局に利用可能な通常の情報源がまず頼られねばならない」<sup>67)</sup>。

61) Cannas, Francesco, “The Historical Development of the Exchange of Information for Tax Purpose”, in Oliver-Christoph Gunther and Nicole Tuchler (Eds.), *Exchange of Information for Tax Purposes*, Linde, 2013, p. 15-34, at. 20.

62) Ibid, p. 20.

63) Dourado, A. P., “Article 26: Exchange of Information”, in Klaus Vogel on Double Taxation Convention para. 4, (4<sup>th</sup> ed., E. Reimer & A. Rust eds., Kluwer, 2015).

64) Oberson, Xavier, *International Exchange of Information in Tax Matters Toward Global Transparency* 2<sup>nd</sup> ed., Edward Elgar, 2018, p. 24.

65) OECD, Fiscal Committee, *Final Report on the Article on Exchange of Information*, p. 5 (1963).

66) Cannas, supra note 61, p. 20.

さらに、OECDモデル26条(2)は、情報交換に対するいくつかの制限を定めている。拒否する根拠があれば、被要請国は情報を提供する義務はない。26条(2)(a)は、一方締約国は、他方の国から要請された情報を取得するために自身又は他方の国の、法又は行政上の慣行と異なる手段をとることは義務とされないことを明らかにしていた。そのため、国は他方締約国のために情報を取得するため、自国の法や行政慣行を超える必要はない。一方で、国内法が、国内法の運営のために情報を取得することを定めているならば、情報交換の目的上も、同様の努力をすることができる、とする判決<sup>68)</sup>もある。その際、他方締約国は受領した情報を秘密として扱うことを義務付けられているので、国内法の租税秘密規定は、情報交換の障害とはならないと考えられる<sup>69)</sup>。

被要請国は「行政の通常の運営において得られる」情報のみ交換を義務付けられていた(1963年OECDモデル26条(2)(b))。行政の通常の運営において得られるものとみなされる情報の範囲はコメントリーで明らかにされた。課税庁がすでに有している情報または通常の租税の賦課決定手続の中で得られる情報のみが提供され、通常の行政の運営を超えた特別な調査や検査は行われる必要はない<sup>70)</sup>。

さらに、26条(2)(b)によれば、どちらかの締約国の法または通常の手続の下で得られない情報は交換する必要はない。そのため、ある情報が行政の通常の運営において得られるかどうかの問題となる際には、被要請国の法だけが考慮されるのではない。相互性の原則に従い、一方の国は、他方の国がその自身の国内法の下で同じ情報を取得することができないのならば、その情報を他方の国に提供する義務はない。このことは、「一方締約国は他方締約国の情報システムを利用して自身のシステムよりもその範囲を広げようとすることはできない」<sup>71)</sup>ことを意味する。

26条(2)(c)は、その情報を提供することが、何らかの取引、事業、商業、または専門家の秘密、取引過程を開示することとなる一定の情報については、提供の必要がないことを明らかにしている。加えて、その国自身の重要な利益にかかわる情報は交換する必要はない。このような利益には一般に、公共政策、主権、安全保障、国家の重要な利益が含まれる。1963年OECDモデル租税条約のコメントリーには、何が秘密とされる資格があるのかについての説明はあまりない。公共政策の問題として、情報の提供は、それが盗まれたデータに基づく要請であった場合には、拒絶される可能性がある<sup>72)</sup>。

67) OECD, Fiscal Committee, Final Report on the Article on Exchange of Information, p. 5., OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary on Article 26 para. 7 (1963).

68) Montreal Aluminum Processing Inc. and Albert Klein v. Attorney General of Canada and Minister of National Revenue, 91 DTC 5424. この判決では、租税条約法 (Tax Convention Act) の3条が租税条約の国内的な効力とその国内法への優越を定めていることから、大臣は国内法上の調査権限に基づく要請を米国の権限ある当局に求められた情報について、カナダの租税目的のためにすると同様に調査することができるとされた。

69) OECD, Fiscal Committee, Final Report on the Article on Exchange of Information, p. 5 (1963).

70) OECD Model: Commentary on Article 26 para. 12 (1963).

71) OECD, Fiscal Committee, Final Report on the Article on Exchange of Information, p. 5 (1963).

1963年 OECD モデル26条に規定される情報交換は、国際連盟のドラフトと比較すると、限定的である。当時、多国間条約を起草しようとしていたことから、メンバー国間での合意に達するため、最低限の共通項にもとづいて合意する必要があったものと考えられる<sup>73)</sup>。コメンタリーの起草においても、「情報交換を超えるあらゆる執行上の共助は、租税委員会によって準備されるモデル租税条約の範囲を超える」<sup>74)</sup>とされた。しかし、一方で、条約の下での情報交換に、1963年 OECD モデルの条項に反する脱税 (Fiscal fraud) を防ぐために必要な情報交換も含むことが受け入れられた<sup>75)</sup>。

この26条に留保を付した国はスイスだけであった。スイス代表は、情報交換を特に狙いとした条文は必要ないとの見解を示した。租税条約の適用に実質的に必要な情報交換は、相互協議手続の枠組みにおいてなされ得るとというのがその理由づけである。また、条約の正しい適用と濫用の防止に必要な情報のみが交換可能であるため、この条文は不要だと明確に述べている<sup>76)</sup>。

1971年以後、租税委員会は1963年モデル租税条約と関連するコメンタリーの改定に取り掛かった<sup>77)</sup>。この時期には、多くのことが変わり、1963年モデル租税条約はそのすべてに対応することができなかつたためである。たとえば、多くの国がその税制をかなり変更したこと、国際的な金融関係が増加したこと、事業において新しい技術やセクターが発展したこと、租税回避や脱税の手法がより洗練されたこと、などである<sup>78)</sup>。

## 2-2. 1977年モデル租税条約

26条を含む OECD モデルは、1977年に実質的に改定された。それにより、交換される情報の範囲が拡大したと考えられる。しかし、26条とコメンタリーの文言の変更は、その意義を実質的には変更することなく明確化するものだということが強調された<sup>79)</sup>。以下に、それぞれの主な変更点の詳細を整理する。

---

72) Dourado, *supra* note 62, para. 336., Baker & Pistone, General Report, in *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, IFA Chiers vol. 100B, 2015, p. 63.

73) Wohrer, *supra* note 24, p. 25.

74) OEEC, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria & Sweden), Report of general provisions to be inserted in conventions for the avoidance of double taxation, FC/WP14(59)1, p. 11.

75) OEEC, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria & Sweden), Second Report on an Article on exchange of Information (received on 2<sup>nd</sup> August, 1962), FC/WP14(62)4., OECD Fiscal Committee, Preliminary Analysis of 16 Bilateral Convention (1967), p. 95, OECD Fiscal Committee, Analysis of Bilateral Conventions and Protocols (1970), p. 107.

76) The "Reservations" at the end of the Commentary on Article 26, OECD Model 1963.

77) Cannas, *supra* note 60, p. 21.

78) OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Introduction, p. 8 (2010).

79) OECD Model: Commentary on Article 26 para 2 & 4 (1977).

## 2-2-1. 26条(1) についての変更

まず、1977年モデル租税条約の26条(1)は、「情報交換は1条によって制限されない」とした。1条は、「租税条約は、締約国の一方又は双方の居住者に適用される」と規定している。これにより、締約国のどちらにも居住していない者についての情報も交換できることとされた<sup>80)</sup>。そのため、26条の適用範囲は租税条約の適用範囲よりも広いこととなる。たとえば、26条の適用範囲について議論する際、責任あるワーキンググループは、A国から来た品物がB国にあるB社によって、C国にあるC社を通じて販売される場合、A国はA-B国間の租税条約に基づき、B社とC社の間の取引についての情報を要請する可能性があるとす<sup>81)</sup>。そのため、1977年モデル26条の下での情報交換の人的適用範囲は拡大しており、当該租税条約が租税の賦課に無関係な場合においても情報交換を許容していると考えられる<sup>82)</sup>。

次に、26条の最初の文章（「締約国の権限ある当局は、当条約および当条約の対象となる租税の締約国の国内法の運営のために必要なものとして、これに基づく課税が当条約に従うものである限り、以下のような情報を交換する。」）について、「当条約および当条約の対象となる租税の締約国の国内法の運営のために必要なものとして」という部分の「および」が「または」に変更された。これにより、国内法の適用のためにすでに必要な場合であって、二重課税の問題が生じない場合においても、情報交換ができることとされた。このことは、国内法のために情報が必要であれば十分であって、租税条約の適用があることは必要条件ではないことを明確にした<sup>83)</sup>。

さらに、「これに基づく課税が当条約に従うものである限り」という部分が、「租税条約に反するものでない限り」に変更された。このことは、1977年モデルでは、その税が租税条約の対象かどうかとはかかわりなく、租税条約に反するものでなければ、情報交換が国内法目的のために利用できることを示唆する<sup>84)</sup>。この変更は実質的なものである<sup>85)</sup>。

OECDモデル26条の下で提供された情報は秘密のレベルを保護されなければならないということも、1977年に変更された。1977年の26条(1)は、締約国によって受領された情報は「当該締約国の国内法の下で取得されたのと同様に」扱われなければならないと規定された。1963年OECDモデル26条は、「秘密」については自律的であるとされ、その保護のレベルは締約国の保護のレベルに依存しないため、「絶対的の秘密」を規定していた<sup>86)</sup>。

80) Gangemi, Bruno, General Report in IFA, International Mutual Assistance through exchanger of information, CDFI, vol. 75 B, 1990, p. 23.

81) OECD Working Party 1, Working Party N 1 of the Committee on Fiscal Affairs on Double Taxation, CFA/WP1 (74)4, p. 3 (1974).

82) Wohrer, supra note 24, p. 27.

83) Dourado, supra note 63, para. 2.

84) Gangemi, supra note 80, p. 24.

85) Ibid.

86) A. Rust, Data Protection as a Fundamental Right, in A. Rust & E. Fort eds. Exchange of Information and Bank Secrecy, Kluwer, 2012 p. 177, 180.

一方、1977年 OECD モデルでは、要請国は受け取った情報についても、自国の国内法レベルの秘密を適用しなければならない。このことは、要請国と被要請国で、一定の情報について保護のレベルが異なる可能性を導く<sup>87)</sup>。そのため、1977年モデルは「相対的秘密」を規定するとされる<sup>88)</sup>。

加えて、1977年の変更で、26条は交換された情報を開示されることのできる者や機関の網羅的なリストを規定した<sup>89)</sup>。1963年モデルでは、「交換されるいかなる情報も、秘密として扱われ、当条約に服する租税の賦課徴収に関わる者以外のいかなる者または権限ある当局にも開示されてはならない」とされていたが、1977年モデルでは、「裁判所および行政機関を含む」とされ、裁判所と権限ある当局に属する行政機関グループは情報を受け取る可能性のあることが明らかにされた<sup>90)</sup>。このリストは網羅的なものであり、情報を受け取った国の国内法が租税目的で収集された情報のより拡大的な利用を認めていたとしても、それは1977年モデルの26条によって制限される<sup>91)</sup>。

26条(1)について、コメンタリーは、情報が納税者に伝えられる可能性があること、証言の代わりとなる可能性があることを明らかにしている<sup>92)</sup>。加えて、守秘義務は、交換された情報が公の法廷で使用される場合、または納税者の身元を明らかにした司法判断において用いられる場合、義務を無視することで緩和される。そうでなければ、一般市民は裁判や判決言い渡しから排除されなければならない。しかし、フランスのコンセイユ・デタは、条約におけるこれらの追加的な文言なしでも、外国の課税庁から得た租税に関する情報を裁判所において開示することを認めている<sup>93)</sup>。

1963年 OECD モデルと同様、1977年モデルは、OECD モデル26条の下で利用できる情報交換の形態については何も示されていなかった。しかし、1977年以降、26条についてのコメンタリーでは、3つの形式の情報交換が供用されているものとされた：要請に基づく情報交換、自動的情報交換、自発的情報交換である<sup>94)</sup>。自発的情報交換は、他国の利益に

---

87) Rust, *supra* note 86, p. 180–181., Dourado, *supra* note 62, para. 265.

88) Oberson, *supra* note 64, p. 28.

89) 1977年 OECD モデル租税条約26条1項の後段には、「締約国によって受領されたあらゆる情報は、当該締約国の国内法の下で取得されたのと同様に秘密として扱われなければならない。当該情報は、当条約に服する租税の賦課徴収、執行、起訴、訴えの判断に関わる者または権限ある当局（裁判所および行政機関を含む）にのみ開示されうる。そのような者または機関は、そういった目的にのみ当該情報を使用しなければならない。また、彼らは当該情報を公開の裁判手続または判決において開示することができる。」と規定されている。

90) 同上。

91) Dourado, *supra* note 63, para. 266.

92) OECD Committee on Fiscal Affairs, Committee on Fiscal Affairs Revised Text of Article 26 of the Draft Double Taxation Convention on Income and Capital of 1963 and of the Commentary Thereon, CFA (75) 1rev1, p. 6 (28 Mar. 1975).

93) Conseil d'Etat (Supreme Administrative Court) 26 Jan. 2011, 311808., Garbarino, Carlo, *Judicial Interpretation of Tax Treaties The Use of the OECD Commentary*, 2016, Edward Elgar, p. 581 において判旨を確認した。

関わりと考えられる情報を有しており、要請なしにその情報を提供する場合になされる。

#### 2-2-2. 26(2)についての変更

1977年 OECD モデル26(2)の文言は実質的には変更されていないが、コメンタリーには関連する変更があった。

1963年の26条に関するコメンタリーでは、行政の通常の運営において入手可能な情報のみが交換されるため、情報交換要請に応えるために特別な調査や特別な検査は必要とされなかった。1977年にこれが改正され、類似の調査や検査が国内法の目的のためには行われる場合には、特別な調査や検査が被要請国によって行われなければならないこととされた<sup>94)</sup>。自身の行政慣行の範囲内で、被要請国は、たとえ当該情報が国内法上は必要なく、その行政手段をとる唯一の理由が要請国に情報を提供するためだとしても、必要な手段のすべてをとり、要請された情報のすべてを提供する義務を負う<sup>95)</sup>。1977年モデルの26(2)(a)と(b)は、その国内法目的のために情報が取得できる限りで、情報交換を要請している<sup>96)</sup>。

さらに、1977年モデルの26条に対するコメンタリーは、1977年モデルの26(2)(c)によって情報を交換する義務を負わなくなる場合について、なにか「取引、事業、産業、商業または専門家としての秘密や取引過程」と考えられるか、より多くのガイダンスを加えている。「秘密」という文言は、この例外を広く認めることは情報交換の実効性を妨げるため、狭く解されるべきである<sup>98)</sup>、とされた。ドイツの連邦財政裁判所は、このような狭い解釈を支持して以下のように述べた。「これらの事実と状況だけが、相当の経済的重要性と実務上の使用の関わる事業上の秘密である：開示されれば被要請国の経済または少なくとも秘密の正当な持ち主に相当の損害を与える可能性があるもの」<sup>99)</sup>。租税条約の下で保障される機密性ではその秘密を保護するためには十分でないほど、開示の結果は重大な影響を及ぼすものでなくてはならない。そのため、スウェーデン居住者でドイツの銀行に特定の預金を持つ者の名前と住所は、事業上の秘密とは解されないとされた。

加えて、要請国が、1977年モデルの26(2)に規定される制限のうちのひとつを満たすために情報交換を拒否することが認められる状況であっても、租税条約は、被要請国が情報を供与することを妨げない<sup>100)</sup>。

このように、1977年モデル26条はすでに1963年モデルよりも広い範囲の情報交換を認め

94) OECD Model, Commentary on Article 26 para. 9 (1977).

95) OECD Working Party 1, Working Party N 1 of the Committee on Fiscal Affairs on Double Taxation, CFA/WP1 (74)4, p. 7 (15 Nov. 1974).

96) OECD Model, Commentary on Article 26 para. 16 (1977).

97) Dourado, *supra* note 63, para 288.

98) OECD Model, Commentary on Article 26 para. 19 (1977).

99) BFH, 23 July 1986, IR 306/82; BStB1. (Part II.) 1979, p. 268., Wohrer, *supra* note 24, p. 30 において判旨を確認した。

100) OECD Model, Commentary on Article 26 para. 17 and 19 (1977).



ていた。しかし、情報交換の障害は国内法によって生じる。いくつかの国の行政では、一定の情報を得ることができない場合があり得る。そして、異なる言語を使用しているなど、実際上の障害もある。租税調査官の会議では、中央行政の利用と優先権が、通常国内の調査に与えられているという事実が、手続に時間がかかることにつながっていると指摘された<sup>101)</sup>。また、情報交換をより容易にするためには、言葉の壁を克服し、提供される情報の量を変えるため、基準化された形式の利用が提案された<sup>102)</sup>。

### 2-3. 1998年有害な税の競争報告書

1996年、G7 サミットは、OECD に、いくつかの管轄で行われている有害な租税慣行を特定することを目的とした報告書を作成し、それらの慣行が世界経済に与える歪みに対抗するために取りうる手段を策定することを委託した<sup>103)</sup>。それを受けて、1998年4月、OECD は「有害な税の競争—出現しつつあるグローバルな問題」と題した報告書を公刊した<sup>104)</sup>。当該報告書は3つの章に分かれており、第1章では租税競争という現象についての説明が行われ、第2章ではタックスヘイブンを識別するために有用な要素が指摘された。その上で、第3章では、有害な税の競争に対抗するためのいくつかの戦略について詳しく述べられた。報告書の中では、実効的な情報交換の欠如は、投資判断を歪め、他国での歳入減をもたらす有害な税制の重要な特徴の一つとされた<sup>105)</sup>。また、報告書は、一般的に、情報交換を困難にさせるものには二種類の制度があると述べた。一つは銀行情報へのアクセスを制限する銀行秘密に関する制度であり、もう一つは法人に対して年に一度の一般的な税務調査の義務を課さない制度、又は株主の公的登録を要請しない制度である<sup>106)</sup>。

第3章では、有害な税の競争に対抗するための戦略として、国内法に関するもの、租税条約に関するもの、国際的な協力の強化に関するものが示された。そのうちのいくつかは、直接に情報交換に触れている<sup>107)</sup>。さらに、この報告書の中で、OECD はメンバー国がこの文脈で設定されたガイドラインや勧告を実施することに協力し、合意された原則に従わない管轄のリストを示すためのフォーラムの基礎を築いた<sup>108)</sup>。そして2000年に、租税目的

101) OECD, DAF/Committee on Fiscal Affairs, Report on the meeting of tax inspectors, DAF/CFA/76.23, p. 14 (5 Nov. 1976).

102) OECD, DAF/CFA/Working Party 8, Exchange of Information Standardisation of Forms for Automatic Exchange of Information under Bilateral Tax Treaties, DAF/CFA (79). 6 (22 May 1979).

103) Cannas, *supra* note 61, p. 22.

104) OECD Report Harmful Tax Competition-An Emerging Global Issue, (Paris, OECD Publisher, 1998).

105) *Ibid.*, p. 29-30.

106) OECD Report Harmful Tax Competition-An Emerging Global Issue, (Paris, OECD Publisher, 1998), p. 30.

107) 例えば、国際取引や居住納税者の海外での運用についての報告に関するルールを持たない国には、そのようなルールを導入し、得られた情報を交換することが勧告されている(43-44頁)。また、有害な税の競争を構成するタックスヘイブンや優遇的な税制における取引について関係する情報の交換を強化するプログラムを実行することが勧告されるなど(46-47頁)。

108) Cannas, *supra* note 61, p. 24.

のための透明性と情報交換についてのグローバルフォーラムが設立された。

## 2-4. 2000年の改正及び同年に公表された報告書

### 2-4-1 OECD モデル租税条約の改正

1995年改正では、OECD モデル租税条約26条の文言についてはごくわずかな変更のみが加えられたが<sup>109)</sup>、2000年には、26条の適用範囲はかなり拡大された。最も重要な変更は以下のようなものである。2000年の改正前まで、1998年 OECD モデル租税条約26条では、26条の実質的な適用範囲は租税条約によってカバーされている租税に限定されていた。2000年改正以降は、OECD モデル租税条約26条は「当該条約によってカバーされているかどうかを問わず、あらゆる種類や品目の税に適用されることとなった。そのため、通常租英条約によってカバーされる所得や資本にかかる税に関する情報だけでなく、付加価値税、関税を含む個別消費税、相続贈与税に関する情報も、被要請国によって提供されることとなる<sup>110)</sup>。

コメンタリーでは、情報交換の取り得る形式についてのガイダンスが追加された。2000年コメンタリーでは、要請にかかる情報交換、自発的情報交換、そして自動的情報交換が組み合わせられることとなった。また、他の情報収集のやり方が認められることとなり、コメンタリーでは、同時調査、海外での税務調査、産業規模での情報交換が挙げられている<sup>111)</sup>。

### 2-4-2 銀行情報へのアクセス改善に関する報告書

OECD は2000年、「銀行情報へのアクセスの改善」と題する報告書を公表した。そこでは、「すべてのメンバー国は…すべての税目的のため、銀行情報へのアクセスを許可すべきである」<sup>112)</sup>と述べられている。銀行秘密は、正当な財政上のプライバシーに対する顧客の権利を保護するものとして広く認識されていたが、一方で、不法な行為を隠匿し税を免れさせることを容易にするものとしても確認されていた<sup>113)</sup>。特に金融市場のグローバル化と自由化のために、国際的租税回避を行うことは容易になった<sup>114)</sup>。

この報告書で、OECD はすでに自動的情報交換の有益さを強調していたが<sup>115)</sup>、提示された方策はむしろ限定的であった。報告書は、メンバー国は匿名口座を廃止し、脱税の場合で、当該情報が国内法の目的上利用できるものであるときは、要請に応じて銀行情報の交換を許可するべきだとした<sup>116)</sup>。このとき、スイスとルクセンブルグはともにこの報告書

109) 1995年の改正では、26(1)の文言が「involved in」から「concerned with」に変更されたのみである。

110) Oberson, *supra* note 64, p. 27., Cannas, *supra* note 61, p. 26.

111) OECD Model: Commentary on Article 26 para 9.1 (2000).

112) OECD, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, para 20.

113) *Ibid*, para 1.

114) *Ibid*, para 36.

115) *Ibid*, para 58.

に賛成した。後から見れば、これは当該報告書が要請に基づく情報交換のミニマムスタンダードを定めたものにすぎず、被要請国の法を基準とする脱税を対象としたものであったことから行われた妥協と考えられる<sup>117)</sup>。

### 2-4-3. 「有害な税の競争」後続報告書とその前後

2000年に、OECDによって有害な税の競争について後続の報告書が発行され<sup>118)</sup>、ここでは35のOECDメンバー国における優遇税制が特定された<sup>119)</sup>。OECDは、「非協力的なタックスヘイブン」というレッテルを避けるために協力を求めたが、アメリカ合衆国では、当時変わったばかりのブッシュ政権はこれに大きく反発し、このイニシアティブに反対するロビー活動が激化した<sup>120)</sup>。アメリカ合衆国は、2001年春にOECDがイニシアティブをとることに對する懸念と、「世界の税制を調和させる」努力に対する不同意を正式に表明した<sup>121)</sup>。

結果として、OECDのイニシアティブは、タックスヘイブンによる協力が透明性の確保と実効的な情報交換を促進することに限定されるよう、変わっていったとされる<sup>122)</sup>。その後の報告書においても、OECDは優遇税制に対するさらなる対抗策を提案する代わりに、透明性を確保することに焦点を当てることを述べている<sup>123)</sup>。

一方、アメリカ合衆国の声明においても、アメリカ租税法を公正に執行するため、情報収集により焦点を当てるべきであるとされたことから、情報交換等を推し進める政治的圧力は継続した。しかし、この時点ではスイスやルクセンブルグといった強い銀行秘密の制度を有する国に変化をもたらすには至っていない<sup>124)</sup>。

その後、透明性確保のためのOECDの取組みは成功し、2000年からの10年の間に、銀

116) Ibid, para 21.

117) Oberson, supra note 64, p. 6.

118) OECD, Towards Global Tax Co-operation Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (OECD, 2000).

119) Ibid, p. 12-14.

120) Blum, Cynthia, "Sharing Bank Deposit Information With Other Countries: should Tax Compliance or Privacy Claims Prevail?", 6 Fla. Tax Rev. 6, 2004, p. 597.

121) U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, Treasury Secretary O'Neill Statement on OECD Tax Havens, of 10 May 2001.

122) Blum, supra note 120, p. 598-599.

123) OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report (OECD, 2004) では、前回報告書において特定された各国の優遇税制の改廃等をまとめた上で (Chapter II), 結語部分 (Chapter V) では、「国々との協力は、透明性と情報交換基準の促進・施行、平等条件の確立に焦点を当て続けていく」と述べられている。

124) Untersandar, Oliver, "The Exchange of Information Procedure According to Double Tax Conventions: The Swiss Approach or How Taxpayer Rights Are Protected under Swiss Procedural Rules", in A. Rust & E. Fort eds. Exchange of Information and Bank Secrecy, Kluwer, 2012, p. 197-220 at 198 では、「2009年まで、租税に関する情報交換は事実上、スイスには存在しなかった」とされる。

行情報の交換は新しい OECD の基準の一部となり、政治的圧力から、強い銀行秘密を有する国が、当該情報が銀行によって所有されているというだけの理由で情報交換を拒否することは困難となった。その背景として、会計事務所からドイツに持ち込まれた顧客名簿を発端とするスキャンダルと、それと時期を同じくしたリーマンショックといった出来事が大きな影響を及ぼしたことが挙げられる<sup>125)</sup>。

## 2-5. 小括

OECD への改編後の情報交換に関する議論は、1963年モデル租税条約から始まった。1963年モデル租税条約では、情報交換については、一定の所得に関して自動的情報交換まで視野に入れていた国際連盟時代の議論よりも、抑制的な規定となっている。検討を担っていたワーキンググループの国々の中でも、各国の立場がかなり異なっていたこと、多国間条約を目指していた背景から、各国の合意を得ることを優先したと考えられることなどがその理由として挙げられる。

1977年改正では、情報交換の対象範囲が実質的に拡大され、絶対的の秘密保護から相対的の秘密保護に変更されるとともに、情報が開示される範囲が明確化された。また、情報提供を行う国が、情報交換のためにどのような場合にどういった調査を行うべきか、どのような場合に情報提供を拒否し得るかといった点についても、ガイドラインが追加された。

1998年の有害な税の競争レポートにおいて、タックスヘイブンを利用した国際的租税回避の重要性が広く認識され、その対応策として、国際的情報交換にも言及された。それを受けて、2000年には情報交換の範囲をさらに拡大する OECD モデル租税条約の改正、グローバルフォーラムの設立が行われた。

## おわりに

ここまで見てきたように、国を超えて国際課税についての議論が始まった1920年代から、脱税対策としての国際的情報交換の重要性は十分に認識されていた。一方で、国ごとのスタンスの違いや、他国の課税庁に情報を把握されることへの反感といった国民感情や世論に対する配慮から、当時はその本格的な導入には時期尚早だと考えられていた。脱税や租税回避に対する対策よりも、二重課税の排除の方が多くの国に関連する、早急に対処すべき喫緊の課題と考えられていたことも伺われる。それでも、ロンドンモデルには自動的情報交換の規定が提案される等、情報交換のための検討は続けられた。

OECD への再編後は、1963年モデル租税条約では、加盟国の同意を得ることを重視したためか、情報交換についてはやや抑制的な立場がとられたものの、1977年改正以降、その対象範囲は拡大されてきている。特に1998年の有害な税の競争報告書が出されて以降は、

125) Oberson, supra note 64, p. 7., Emmenegger, Patrick, "Swiss banking secrecy and the problem of international cooperation in tax matters: A nut too hard to crack?", Regulation & Governance, 2017, 11, p. 24-40 等。詳細は別稿に譲る。詳細な日本語文献として、石黒一憲『スイス銀行秘密と国際課税』（侶山社、2014）など。

タックスヘイブンの存在や国際的な租税回避・脱税が大きな注目を集め、その重要性が認知されるに従って、世論や国際的な協力体制が追い付いてきたようにも思われる。換言すれば、1925年報告書の予見していた、「変化はおそらく、世論が、脱税の抑制は実際に、誠実な市民の税負担を軽減することに貢献すると明確に認識した時に起こるだろう」というその変化の兆しが、20世紀の終わりにようやく訪れたとも考えられる。

国際的情報交換は、1920年代に議論されていたときから、脱税の防止という目的、そして基本的な枠組みはさほど変化していない。1920年代と異なるのは、経済活動のグローバル化、デジタル化といった要因によって国際的な脱税や租税回避の規模が大きくなり、その防止の重要性が広く認知されるに至ったという社会状況である。一方で、脱税に対する対処の必要性が大きく注目される中で、納税者の秘密やプライバシーの保護、各国国内法上の権利や調査権限との抵触といった、かつて各国のスタンスの違いや世論として情報交換に対するブレーキとなっていたものは、相対的にその歯止めとしての機能を弱める結果となっている。国際化・情報化の進む中で、いったん世に出てしまった情報や、自身の情報の扱われ方についてコントロールが効きづらいという面では、プライバシー権等の納税者の権利保護の必要の度合いもまた増しているとも考えられる。情報交換が必要とされる理論的背景は、1世紀を経てなおその正当性を失わず、社会状況の変化によっていっそう明らかになったものと思われるが、考慮されるべき制約についてもまた、社会状況の変化に応じてバランスを考える必要がある。

※本研究は科研費19K13505の助成を受けたものである。