

我が国租税条約の現状と国際課税ルールの動向

— 租税条約 5 件の概要と課税ルールをめぐる国際的取組 —

上谷田 卓

(外交防衛委員会調査室)

1. はじめに
2. 我が国の租税条約の現状
3. 今国会提出の租税条約 5 件の概要
 - (1) 日・スロベニア租税条約
 - (2) 日・ラトビア租税条約
 - (3) 日・ベルギー租税条約
 - (4) 日・オーストリア租税条約
 - (5) 日・バハマ租税情報交換協定改正議定書
4. 課税ルールをめぐる国際社会の取組

1. はじめに

租税条約とは、国境を越える経済活動に対する二重課税の除去及び国際的な脱税・租税回避行為の防止を目的として締結される条約である¹。具体的には、源泉地国（所得が生ずる国）が課税できる所得の範囲や限度税率等を確定することにより二重課税を除去しつつ、税務当局間において租税に関する情報交換の枠組みや相手国の租税について相互に徴収を支援する仕組み（徴収共助）等を設けることにより国際的な脱税・租税回避行為に対応するものである。その締結により海外進出企業等に対する課税の法的安定性が確保されるとともに、締約国間の健全な投資・経済交流の促進が期待されている。

2017年3月10日、第193回国会（常会）において、5件の租税条約の承認案件²が提出された。これらのうちスロベニア、ベルギー、ラトビア及びオーストリアとの租税条約は、

¹ 広義には、租税に関する情報交換を主体とする租税情報交換協定や、多国間で情報交換等を行うことについて定める税務行政執行共助条約も含む。

² 日・スロベニア租税条約、日・ベルギー租税条約、日・ラトビア租税条約、日・オーストリア租税条約及び日・バハマ租税情報交換協定改正議定書

二重課税の除去、脱税・租税回避行為等への対応を主な内容とするものである。一方、バハマとの租税情報交換協定は、いわゆるタックス・ヘイブン³を利用した国際的な脱税・租税回避行為への対策を目的として、租税に関する透明性の確保に消極的とされる国・地域との間で締結される租税に関する情報交換を主な内容とするものである。

従来から我が国は、経済協力開発機構（OECD）等における議論の成果を反映しつつ、租税条約の新規締結・改正に取り組むとともに、脱税・租税回避行為を防止する観点から、租税情報交換協定を締結してきた。他方、近年、企業等による経済活動がグローバル化する中で、課税逃れや資産隠しの手法も巧妙化し、現行の国際課税ルールでは対応しきれない脱税・租税回避行為が横行している。これを踏まえ、国際社会においては、現行の国際課税ルールを整備・強化する取組が進められている。

本稿では、まず我が国の租税条約の締結状況や特徴等を概説し、その上で今般提出された租税条約5件の概要を紹介する。次いで、近年の課税ルールをめぐる国際社会の取組について言及する。

2. 我が国の租税条約の現状

我が国は、2017年4月現在、55の二国間租税条約及び11の二国間租税情報交換協定を締結しているほか（次頁の表を参照）、税務行政執行共助条約⁴及び日台民間租税取決め⁵を締結しており、合計68の租税条約等（110か国・地域に適用）を有している。

我が国の二国間租税条約の締結数は欧米主要国と比較して少ないものの⁶、我が国企業の主要な貿易・投資先国との間での締結を進めてきた結果、我が国の対外直接投資残高の約95%を占める国・地域をカバーしている⁷。これによって、我が国の租税条約締結先国への対外直接投資額及び進出企業数は締結前に比べておよそ2倍に上昇しているとの試算が示されている⁸。

また、二国間租税条約に加えて、国際的な脱税・租税回避行為に対応する観点から、租税に関する透明性の確保に消極的とされる国・地域との間で二国間租税情報交換協定の締結を進めている（3.（5）アを参照）。当該締結数についても欧米主要国と比べて少ないが、国際情勢や貿易取引量等を踏まえ、そのネットワーク拡大に取り組んできている⁹。

³ 国際的に統一された定義は無く、我が国の法令上にも明確な規定等は存在しないが、一般的には法人税や所得税等の制度が無い、又はあっても著しく低い国・地域を指すことが多い。このほか、会社の設立が容易な法制度や金融口座情報等の秘密を厳守する法制を持つ等の特徴が指摘されることも多い。

⁴ 情報交換、徴収共助、文書送達共助など、租税に関する行政支援を行うための多国間条約であり、2017年4月現在、我が国を含めて79か国・地域が締結している。

⁵ 民間機関である公益法人交流協会（日本側）と亜東関係協会（台湾側）との間で2016年6月に発効した取決めである。我が国が締結した国際約束ではないものの、その内容を国内で実施するための税制改正（平成28年度）が行われたことにより、租税条約に相当する枠組みとして位置づけられている。

⁶ 例えば、米国は60、英国は127、ドイツは96の二国間租税条約を締結している。（<http://www.oecd.org/tax/transparency/exchangeoftaxinformationagreements.htm>）（最終アクセス2017.4.14）

⁷ 外務省経済局『我が国の経済外交2017』58頁

⁸ 外務省調べ。ただし、企業等の投資動向は租税条約以外にも様々な要因によって影響を受けることから、一概に因果関係を見出すことは困難であることには留意が必要である。

⁹ 例えば、米国は33、英国は26、ドイツは22の二国間租税情報交換協定を締結している。（<http://www.oecd.org/tax/transparency/exchangeoftaxinformationagreements.htm>）（最終アクセス2017.4.14）

このような租税条約の締結方針として、「今後も相手国との経済関係、経済界からの要望等を踏まえ、近年の経済情勢の変化に対応した既存の租税条約の改正を進めるとともに、将来的に我が国との投資関係の発展が見込まれる投資先国との間で新規に条約を締結することで租税条約ネットワークの拡充に努める」ことが日本再興戦略¹⁰に掲げられている。

表 我が国の租税条約ネットワーク（2017年4月現在）

《租税条約》				《租税情報交換協定》			
欧州	発効 (最終改正)	アジア	発効 (最終改正)	北米	発効 (最終改正)	中南米	発効 (最終改正)
オーストリア	1963年4月	スリランカ	1968年9月	カナダ	2000年12月	バミューダ	2010年8月
デンマーク	1968年7月	インドネシア	1982年12月	米国	2004年3月	バハマ	2011年8月
スペイン	1974年11月	中国	1984年6月	南米	発効 (最終改正)	ケイマン諸島	2011年11月
アイルランド	1974年12月	タイ	1990年8月			英領バージン	2014年10月
ルーマニア	1978年4月	バングラデシュ	1991年6月	ブラジル	1977年12月	パナマ	2017年3月
チェコスロバキア※1	1978年11月	ベトナム	1995年12月	メキシコ	1996年11月	欧州	発効 (最終改正)
ハンガリー	1980年10月	韓国	1999年11月	チリ	2016年12月		
イタリア	1982年1月	パキスタン	2008年11月	中東	発効 (最終改正)	マン島	2011年9月
ポーランド	1982年12月	フィリピン	2008年12月			イスラエル	1993年12月
旧ソ連※2	1986年11月	ブルネイ	2009年12月	トルコ	1994年12月	ガンジー	2013年8月
ブルガリア	1991年8月	シンガポール	2010年7月	サウジアラビア	2011年9月	ジャージー	2013年8月
フィンランド	1991年12月	マレーシア	2010年12月	クウェート	2013年6月	アジア	発効 (最終改正)
ノルウェー	1992年12月	香港	2011年8月	オマーン	2014年9月		
フランス	2007年12月	インド	2016年10月	アラブ首長国連邦	2014年12月	マカオ	2014年5月
カザフスタン	2009年12月	大洋州	発効 (最終改正)	カタール	2015年12月	大洋州	発効 (最終改正)
オランダ	2011年12月			フィジー	1963年4月		
スイス	2011年12月	オーストラリア	2008年12月	エジプト	1969年8月	サモア	2013年7月
ルクセンブルク	2011年12月	ニュージーランド	2013年10月	ザンビア	1971年1月		
ポルトガル	2013年7月			南アフリカ	1997年11月		
ベルギー	2013年12月			合計	55	合計※3	11
スウェーデン	2014年10月						
イギリス	2014年12月						
ドイツ	2016年10月						

※1 チェコ及びスロバキアとの間でそれぞれ適用されることが確認されている。

※2 アゼルバイジャン、アルメニア、ベラルーシ、ジョージア、キルギス、モルドバ、ロシア、トルクメニスタン、ウクライナ及びウズベキスタンとの間でそれぞれ適用されることが確認されている。

※3 マン島、リヒテンシュタイン、サモア、マカオ、英領バージン及びパナマとの協定は国会承認を必要としない行政取極である。

(出所) 外務省、財務省資料等を基に筆者作成

我が国の租税条約は、OECDが策定した「OECDモデル租税条約」¹¹（以下「モデル租税条約」という。）がベースとなっており、規定される主な内容は概ね共通している。ただし、モデル租税条約は、経済状況や国際関係に応じて累次改定が行われていることから、新規締結又は改正の年次により租税条約に反映される内容や水準には違いが見られる。また、モデル租税条約に即しつつ、日米租税条約の改正を起点として新たな考え方や内容が導入される傾向も見受けられる¹²。

¹⁰ 「日本再興戦略 2016—第4次産業革命に向けて—（2016年6月2日）」〈http://www.kantei.go.jp/singi/keizaisaisei/pdf/2016_zentaihombun.pdf〉（最終アクセス 2017.4.14）

¹¹ モデル租税条約は 1977 年に公表され、OECD加盟国を中心に租税条約を締結する際のモデルとして広く用いられており、2014年7月の改正を反映したものが最新の内容となっている。

¹² 日米間では、2013年1月に現行の日米租税条約（2004年3月発効）の内容を改善するための改正議定書が

例えば、2004年3月の日米租税条約改正以降、イギリス、スウェーデン、オランダなど、特に先進国との間で締結・改正する租税条約において、モデル租税条約に規定する水準よりも投資所得（配当、利子及び使用料）に対する源泉地国における課税の上限（限度税率）を軽減又は免除する傾向にある¹³。その背景には、各国間の源泉税率等の税制の違いによる国際投資に対する阻害効果を緩和し、締約国間における投資・経済交流を一層促進する狙いがある。また、これと併せて、投資所得に対する源泉地国課税の免除を規定する場合には、当該特典の濫用を防止するため、特典を享受することができる者を締約国の居住者、政府等の一定の適格者に制限する規定（特典制限条項）を定めている。

さらに、近年は、モデル租税条約の改正に合わせ、税務当局間での情報交換に関し、国際的な脱税・租税回避行為を防止するため、情報交換の対象範囲や開示対象を拡大してきているほか¹⁴、国際的な租税徴収の回避に一層効果的に対処する観点から、所得税、法人税、相続税等に係る相手国における滞納租税債権一般を徴収共助の対象とする包括的徴収共助を規定している¹⁵。また、条約の規定に適合しない課税に関する紛争について、一定の期間内に税務当局間による相互協議によっても解決できない問題を解決するための手段として、仲裁手続を規定することも多くなっている。

このほか、2010年のモデル租税条約の改正を踏まえ、イギリス及びドイツとの租税条約には「OECD承認アプローチ（AOA）」¹⁶が採用され、外国企業、非居住者の支店等（恒久的施設）に帰属する事業利得に対する課税について、課税対象とする利得を明確化するための規定が盛り込まれている。これは各国間で当該帰属利得の算定方法が異なることにより生じる国際的な二重課税を一層実効的に除去することを目的とした規定であり、具体的には、恒久的施設の果たす機能や引き受ける危険等を考慮し、独立企業原則¹⁷を厳格に適用した上で、課税対象とする恒久的施設に帰属する利得を算定することとしている。

このように、近年、新規締結・改正される租税条約においては、最新のモデル租税条約に沿った内容が盛り込まれている。

3. 今国会提出の租税条約5件の概要

日・スロベニア租税条約及び日・ラトビア租税条約は新規の租税条約として、日・ベルギー租税条約、日・オーストリア租税条約及び日・バハマ租税情報交換協定改正議定書は、現行の条約を全面的に又は部分的に改正するものとして、それぞれ国会に提出された。以

署名されているが、米国の国内手続が停滞しており、現在未発効である（我が国は同年6月に国会承認）。

¹³ モデル租税条約における投資所得に対する源泉地国の限度税率は、一般配当が15%（一定の親子会社間は5%）、利子が10%、使用料が免税となっている。

¹⁴ 例えば、従来租税条約を実施するために必要な情報等に限って情報交換を行うこととしてきたが、2000年のモデル租税条約の改正以降は、情報交換の対象が締約国の全ての種類の租税に関する情報に拡大されている。

¹⁵ 我が国が古くに締結した租税条約にも徴収共助を定めるものがあるが、その多くは徴収共助の対象を条約特典の濫用があった場合に限定した制限的徴収共助を採用している。2003年のモデル租税条約の改正以降、包括的徴収共助を規定することが一般的となっている。

¹⁶ AOA：Authorised OECD Approachの略。モデル租税条約第7条（事業所得）において導入された恒久的施設に帰属すべき利得の算定方法。

¹⁷ 同一法人の本支店間や支店間の内部取引について、それぞれを独立の企業であるとみなして独立企業間の取引に擬制して恒久的施設に帰属する利得を算定する考え方を意味する。

下、これら租税条約5件について、その主な内容を紹介する。

(1) 日・スロベニア租税条約

スロベニアは、貿易・投資ともにEUとの結びつきが強く、主力の製造業もEU内への供給を中心としている。我が国とスロベニアとの貿易取引量は些少であり¹⁸、両国間の進出企業数等も少ない¹⁹。しかし、スロベニア政府は2015年5月に「ビジネス国際化計画」を策定し、我が国を優先市場の一つに指定するなど、対日経済関係を促進する姿勢を示しており、我が国との租税条約締結を要望していた。また、スロベニアは我が国を除くG7や中国など約60か国・地域との間で租税条約を締結しており、我が国企業が他国企業と比較して不利な競争条件を課されることを回避する必要があった。これらを踏まえ、日・スロベニア両国政府は、2016年1月から政府間交渉を開始し、同年9月30日、東京において日・スロベニア租税条約に署名した。

同条約は、AOAを採用した事業利得規定(第7条)、仲裁手続を含む相互協議手続(第24条)、税務当局間における租税に関する情報交換(第25条)及び包括的徴収共助(第26条)等を規定しているほか、投資所得に対する源泉地国での課税を制限している。具体的には、配当、利子²⁰及び使用料のいずれも5%を限度として源泉地国での課税が認められている(第10条2、第11条2及び第12条2)。これらに加えて、条約の特典の濫用を防止するため、取引等の主要な目的が条約の特典を受けることであつたと認められる場合に、条約の特典の享受を認めないとする旨が定められている(第21条)²¹。

(2) 日・ラトビア租税条約

ラトビアは、首都リガに世界有数の商業港を有するなど、地理的条件を背景に運輸業が主要産業となっている。同国はEU域内における経済活動を基軸としているが、2016年2月に発足したクチンスキス新政権はEUにおける国益の増進に加え、EU域外における対外経済活動の促進を優先課題として掲げている。我が国とラトビアの両国間の進出企業数等は少なく²²、現時点で経済関係は希薄であるものの、今後の経済交流を促進する観点から、ラトビア政府は我が国との租税条約締結を要望していた。また、ラトビアは我が国を除くG7や中国など約60か国・地域との間で租税条約を締結しており、日・スロベニア租税条約と同様に我が国企業が他国企業と比較して不利な競争条件を課されることを回避する必要があった。これらを踏まえ、日・ラトビア両国政府は、2016年6月から政府間交渉

¹⁸ 2015年の統計において、スロベニアの対日輸出については、同国の総輸出の約0.2%、対日輸入については、同国の総輸入の約0.3%となっている(外務省調べ)。

¹⁹ 2015年10月現在、スロベニアへの進出日系企業は27社、在留邦人は148人である(外務省調べ)。一方、スロベニアから我が国への進出企業は1社(2017年4月、外務省調べ)、在日スロベニア人は166人(2016年12月、法務省統計)である。

²⁰ 政府、地方公共団体、中央銀行等が受け取る利子については、源泉地国において免税となる(第11条3)。

²¹ 条約の特典の濫用を防止する規定は、日・ラトビア租税条約(第22条8)、日・ベルギー租税条約(第22条9)及び日・オーストリア租税条約(第22条8)のいずれにも盛り込まれている。

²² 2015年10月現在、ラトビアへの進出日系企業は5社、在留邦人は51人である(外務省調べ)。一方、ラトビアから我が国への進出企業は2社(2017年4月、外務省調べ)、在日ラトビア人は331人となっている(2016年12月、法務省統計)。

を開始し、2017年1月18日、東京において日・ラトビア租税条約に署名した。

同条約は、投資所得に対する源泉地国における課税の免除が規定されており、個人以外が受益者である配当及び利子²³並びに使用料については、源泉地国において免税となる（第10条3、第11条3及び第12条1）。ただし、当該免除とされる対象が広く認められているため、その免除を一定の要件を満たす適格者等に限って認める特典制限条項が定められている（第22条）。このほか、仲裁手続を含む相互協議手続（第25条）、税務当局間における租税に関する情報交換（第26条）及び包括的徴収共助（第27条）等が規定されている。一方、事業利得について、ラトビア側の締結済みの租税条約にAOAを採用した例が無く、同国内での議論も整わなかったことから、AOAは規定されなかった²⁴。

（3）日・ベルギー租税条約

我が国とベルギーは、政治、外交などあらゆる分野で伝統的に友好関係を維持しており、2016年には外交関係樹立150周年を迎えた。また、我が国とベルギーとの貿易は堅調に増加しており、我が国からは化学、物流等の分野に、ベルギーからは化学、医療、食品等の分野に、それぞれ企業が進出している²⁵。

我が国とベルギーとの間では、1970年に現行の租税条約が発効し、2度の改正（1990年及び2013年に一部改正）が行われてきたが、発効後50年近くが経過し、全体としての更新が必要となっていた。加えて、OECDを始めとする租税の国際的な議論の成果等を反映するため、現行の租税条約の内容が見直され、全面改正が行われることとなった。日・ベルギー両国政府は、2016年3月に政府間交渉を開始し、同年10月12日、東京において日・ベルギー租税条約に署名した。これにより、同条約は現行の租税条約に代わる新たな租税条約となる。

同条約においては、AOAを採用した事業利得規定（第7条）、仲裁手続を含む相互協議手続（第25条）、包括的徴収共助（第27条）等が新たに定められた。また、投資所得に対する源泉地国における課税の更なる軽減又は免除が規定されており、例えば、議決権割合等の一定の要件を満たす親子会社間の配当、締約国間の企業間の利子、使用料等について、源泉地国での課税が免除される（第10条3、第11条3及び第12条1）²⁶。加えて、源泉地国での課税が免除されない配当（その他の配当）の限度税率は15%から5%に軽減されている。一方、投資所得に対する免税特典は、一定の要件を満たす適格者等に限って認められる（第22条）。

²³ 源泉地国での課税が免除されないその他の配当・利子については、いずれも10%を限度として源泉地国での課税が認められている（第10条2及び第11条2）。

²⁴ 両国政府が外交上の公文の交換により合意する日にAOAを導入する旨が同条約の議定書に記されている（議定書1（a））。

²⁵ 2015年10月現在、ベルギーへの進出日系企業は232社、在留邦人は6,232人である（外務省調べ）。一方、ベルギーから我が国への進出企業は80社（2017年4月、外務省調べ）、在日ベルギー人は1,434人（2016年12月、法務省統計）である。

²⁶ 現行の日・ベルギー租税条約においては、日本法人が支払う持株割合等の一定の要件を満たす親子会社間の配当、並びに利子及び使用料については、いずれも10%（同様の条件でベルギー法人が配当を支払う場合は5%）を限度として源泉地国での課税が認められている。

(4) 日・オーストリア租税条約

我が国とオーストリアは、政治、外交、社会等の様々な分野で親密な関係を有しており、両国間の貿易も増加傾向にある。また、オーストリアにとり我が国はアジア有数の貿易相手国であり、製造、金融等の分野に同国の企業が進出している。一方、オーストリアにおいては、製造、運輸、金融等の分野に我が国の企業が進出している²⁷。

我が国とオーストリアとの間では、1963年に現行の租税条約が発効して以来、一度も改正が行われておらず、内容の更新が必要となっていた。また、OECDを始めとする租税の国際的な議論の成果等を反映するため、現行の租税条約の内容が見直され、全面改正が行われることとなった。日・オーストリア両国政府は、2016年10月に政府間交渉を開始し、2017年1月30日、ウィーンにおいて日・オーストリア租税条約に署名した。これにより、日・ベルギー租税条約と同様、現行の租税条約に代わる新たな租税条約となる。

同条約においては、仲裁手続を含む相互協議手続（第25条）、税務当局間における租税に関する情報交換（第26条）、包括的徴収共助（第27条）等の規定が新たに盛り込まれた。ただし、事業利得について、オーストリア側の締結済みの租税条約にAOAを採用した例が無く、国内での議論も整わなかったことから、AOAは規定されなかった²⁸。これらの他、投資所得に対する源泉地国課税の更なる軽減又は免除が規定されており、議決権割合等の一定の要件を満たす親子会社間の配当、利子、使用料等について、源泉地国での課税が免除される（第10条3、第11条1及び第12条1）²⁹。加えて、源泉地国での課税が免除されない配当（その他の配当）の限度税率は20%から10%に軽減されている。一方、投資所得に対する免税特典は、一定の要件を満たす適格者等に限って認められる（第22条）。

(5) 日・バハマ租税情報交換協定改正議定書

ア 租税情報交換協定締結の潮流

経済のグローバル化に伴い企業等の海外進出が増加する一方で、自国企業の所得が外国子会社に留保されるなど、所得の国外移転による課税逃れが問題となっている。その中でも特にタックス・ヘイブンとされる国・地域に子会社を設立して税の負担軽減を図る脱税・租税回避行為への対応が課題となっている。2008年9月のリーマン・ショックを機に世界的な金融危機が発生したが、タックス・ヘイブンを介した不透明な資金の流れがこれを増幅させたとして、国際社会においてタックス・ヘイブン対策を求める声が高まった。

2009年4月、OECDは「国際的に合意された租税の基準の実施状況についての進捗報告書」を公表し、国際的に合意された租税の基準、すなわち「他国との実効的な情報

²⁷ 2015年10月現在、オーストリアへの進出日系企業は106社、在留邦人は3,078人である（外務省調べ）。一方、オーストリアから我が国への進出企業は53社（2017年4月、外務省調べ）、在日オーストリア人は1,061人（2016年12月、法務省統計）となっている。

²⁸ 両国政府が外交上の公文の交換により合意する日にAOAを導入する旨が同条約の議定書に記載されている（議定書2（b））。

²⁹ 現行の日・オーストリア租税条約においては、株式資本割合等の一定の要件を満たす親子会社間の配当、並びに利子及び使用料については、いずれも10%を限度として源泉地国での課税が認められている。

交換の欠如」及び「税制等の透明性の欠如」の基準を満たしているか否かの観点から、「タックス・ヘイブン・リスト」³⁰を公表した。これを受け、国際社会においては、ブラック・リスト及びグレー・リストに掲げられた国・地域との間で、国際的に合意された租税の基準に則した税務当局間の納税者情報などの交換を行う必要性が高まり、その手段として租税情報の交換に主眼を置いた租税情報交換協定を締結する動きが加速した。

イ 金融口座情報の自動的交換の必要性の高まりー共通報告基準（CRS³¹）の策定

租税条約等に基づく情報交換には、①特定の事案等に関連して国内で入手できる情報だけでは不十分な場合に個別に他方の締約国に情報提供を要請する「要請に基づく情報交換」、②自国の納税者の調査の際に入手した情報で他方の締約国にとっても有益と認められる情報を提供する「自発的情報交換」、及び③一方の締約国に源泉のある特定の所得項目に関する情報を他方の締約国に一括して提供する「自動的情報交換」の3つの類型があり、これらのうち、国際社会においては、要請に基づく情報交換が主流であった。しかし、国外の情報を入手するには他国の主権による制約を受けるため、各国税務当局においては、国際的な脱税・租税回避行為を防止する観点から、自国に納税義務のある者が国外に保有する資産等の把握が課題となっていた。このような認識の下、各国において国外の金融機関の保有する自国民の金融口座情報、すなわち非居住者に係る金融口座情報を税務当局間で自動的に交換する仕組みの構築が模索されていた。

こうした状況の中、2010年3月、米国において外国金融機関の保有する米国民に関する金融口座情報を自動的に交換する「外国口座税務コンプライアンス法」が成立したことを契機として、国際社会において非居住者に係る金融口座情報の自動的交換の必要性が高まり、2013年9月のG20サンクトペテルブルク・サミット（ロシア）では、非居住者に係る金融口座情報の自動的交換を各国が実施する重要性が確認された。これを受け、OECDは、各国税務当局が自国の金融機関から報告される非居住者に係る金融口座情報を租税条約等に基づいて自動的に交換するための国際基準である「共通報告基準」（CRS）の策定に着手した。その後、CRSは2014年2月に公表され、同年11月のG20ブリスベン・サミット（豪州）において報告・支持された。

CRSに基づく自動的交換の実施に合意した国・地域³²においては、所要の国内手続の完了を条件として、2017年又は2018年までに初回の情報交換を行うことを約束している。具体的には、各国において国内の金融機関が保有する普通預金口座、保険・年金契約、証券口座等に係る情報（例えば、口座保有者の氏名・住所、口座残高、利子・配当の年間受取総額等）を交換することとしている³³。なお、これらの情報交換は、①二国間

³⁰ ①「国際的に合意された租税の基準を実施している国・地域（ホワイト・リスト）」に40か国・地域が、②「国際的に合意された租税の基準を約束したが、実施が不十分な国・地域（グレー・リスト）」に38か国・地域が、③「国際的に合意された租税の基準に非協力的な国・地域（ブラック・リスト）」に4か国・地域がそれぞれ掲載され、OECDは②及び③のリストに掲げた国・地域をタックス・ヘイブンと位置づけた。

³¹ CRS：Common Reporting Standardの略

³² 2017年2月現在、我が国を含め100か国・地域がCRSに基づく自動的交換の実施に合意している。
(<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/commitment-monitoring-process/AEOI-commitments.pdf>)
(最終アクセス2017.4.14)

³³ 国税庁資料 (<https://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/crs/pdf/02.pdf>) (最終アクセス2017.4.14)

租税条約、②二国間租税情報交換協定、③税務行政執行共助条約のいずれかの枠組みにおいて行われる。

ウ 日・バハマ租税情報交換協定の改正経緯と主な内容

バハマは、2009年4月に公表されたタックス・ハイブン・リストにおいて、グレー・リストに掲げられるなど、国際社会において租税に関する透明性の確保に消極的な国とみなされていた。このため、我が国は、租税に関する透明性の向上を目指す国際的な流れに沿い、2011年8月にバハマとの間で租税情報交換協定を締結した。

CRSの策定を受け、我が国及びバハマは、2018年までにCRSに基づく非居住者に係る金融口座情報の自動的交換を行うことを表明しているが、バハマはこれを二国間条約の枠組みで行うことを希望していた。しかし、現行の日・バハマ租税情報交換協定は要請に基づく情報交換を前提としていることから、日・バハマ両国政府は、自動的情報交換を可能とするための規定を盛り込むための政府間交渉を2016年12月に開始し、2017年2月9日、ナッソーにおいて日・バハマ租税情報交換協定改正議定書に署名した。

同改正議定書には、海外の金融機関を利用した国際的な脱税・租税回避行為を防止することを目的として、税務当局間で非居住者に係る金融口座情報の自動的交換を実施するための規定が新たに規定されている（第5条のA）。なお、我が国の締結済みの租税情報交換協定に自動的情報交換に関する規定が定められるのは、日・パナマ租税情報交換協定に続き2例目となる³⁴。

4. 課税ルールをめぐる国際社会の取組

2012年以降、スターバックス、グーグル等による過度な節税対策が世界的に批判されたが、近年、多国籍企業が各国間の税制や租税条約の違い・隙間を巧みに利用して税金を納めないといった租税回避行為が問題とされている。その背景には、企業等の海外取引や海外資産の保有・運用形態等が複雑化・多様化する中、このようなビジネスモデルの構造変化に各国の税制や国際課税ルールが追いつかず、その活動実態と課税ルールとの間にずれが生じていることがある。加えて、世界的な経済不況により各国の財政収支が悪化し、消費税の引上げが実施されるなど、国民がより多くの負担を求められる中で、税の公平性を損ねる租税回避行為への批判がこれまで以上に高まっていることも挙げられる。

OECDは2012年6月、現行の国際課税ルールを世界経済及び企業行動の実態に即したものであるとして企業等の租税回避行為を防止しつつ、各国の適正かつ公正な税源確保を目的として「BEPS³⁵プロジェクト」を立ち上げた。BEPSプロジェクトにおいては、G20の要請や支援の下で策定された「BEPS行動計画」に基づき対応が議論され、2015年10月には現行の国際課税ルールの不備を是正する15の行動³⁶を掲げた「最終報告書」が公表

³⁴ 日・パナマ租税情報交換協定は2016年8月に署名され、両国において必要な国内手続を完了した後、2017年3月12日に発効した。同協定は国会承認を必要としない行政取極である。

³⁵ BEPS：Base Erosion and Profit Shiftingの略。税源浸食と利益移転と訳されている。

³⁶ ①：電子経済の課税上の課題への対処、②：ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化、③：外国子会社合算税制の強化、④：利子控除制限ルール、⑤：有害税制への対抗、⑥：租税条約の濫用防止、⑦：恒久的施設認定の人為的回避の防止、⑧、⑨及び⑩：移転価格税制と価値創造の一致、⑪：BEPSの規模・

された。同報告書のうち、例えば、租税条約の恩恵を受けることができる者を各国が厳格に線引きし、その濫用防止の実効性を向上させることで、租税回避行為等に効果的に対処することが可能となる。最終報告書は、同年11月のG20アンタルヤ・サミット（トルコ）において報告・承認され、BEP Sプロジェクト参加国・地域³⁷においては、報告書の内容を実施するため、国内法や既存の租税条約の改正等が検討・実施されている。

BEP Sプロジェクトの成果は、OECD加盟国と非加盟国のうちG20メンバーの8か国³⁸が対等な立場で参加してとりまとめられたものであり、現行の国際課税ルールを全体的に見直した上で各国国内法や租税条約等の改正を勧告するものである。このため、各国がこれを協調的に実施していくことにより、多国籍企業等による脱税・租税回避行為を防止するとともに、各国において公正な競争条件を確保することが期待されている。

また、2016年4月、中米パナマの法律事務所から流出した大量の機密文書（いわゆるパナマ文書）は、大企業や富裕層に加え、各国首脳を含む指導者らによるタックス・ヘイブンの利用実態を明るみに出し、国際社会に大きな影響を与えた。同月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議（ワシントン）では、上述したBEP SプロジェクトやCRSに基づく自動的情報交換をより多くの国が実施する重要性を確認するとともに、OECDに対し、「税の透明性に関する取組に非協力的な国・地域を特定するための客観的基準」、すなわち新たなタックス・ヘイブン判定基準の策定を指示した。

これを受け、OECDは6月に様々な発展段階にある80以上の国・地域の参加を得てBEP S包摂的枠組の第1回会合（京都）を開催した。この会合では、税の透明性に関する取組に非協力的な国・地域を特定するための客観的基準として、①グローバル・フォーラム³⁹の要請に基づく情報交換に関する評価、②CRSに基づく自動的情報交換実施の公約、③税務行政執行共助条約への参加又は要請に基づく情報交換及び自動的情報交換を含む多数の情報交換協定の締結の3つの具体案が示された。また、これに基づき、税の透明性が不十分な国・地域のリストを2017年中に策定するとともに、当該リスト掲載国・地域に対する防御的措置を検討していくことにも合意した。

上記の議論の成果は、7月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議（中国・成都）及び9月のG20杭州・サミット（中国）において報告・承認され、2017年7月のG20ハンブルク・サミット（ドイツ）までに、その成果を得るべく議論を進めていくことが確認されており、国際社会においては世界規模で公正かつ現代的な国際課税システムが早期に構築されていくことが期待されている。

（かみたにだ すぐる）

経済的効果の分析方法の策定、⑫：義務の開示制度、⑬：多国籍企業の企業情報の文書化、⑭：相互協議の効果の実施、⑮：多数国間協定の策定

³⁷ 2017年3月現在、94か国・地域が参加している。（<http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>）（最終アクセス2017.4.14）

³⁸ 中国、インド、ロシア、アルゼンチン、ブラジル、インドネシア、サウジアラビア及び南アフリカ

³⁹ 正式には「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」。グローバル・フォーラムにはOECD加盟国に加え、非加盟国を含む100以上の国・地域が参加しており、税務当局間における租税の情報交換に関する取組状況を法制及び執行の両面から各国が相互にチェックし合っている。