

国際課税の規範実現に係るグローバル枠組み

一橋大学大学院国際企業戦略研究科
博士後期課程経営法務専攻

荒木 知

2017 年 11 月

目次

第1章 問題意識	1
第1節 問題の背景	1
(1) 国際課税にとっての国際的規範	1
(2) 国際的規範と行政法	3
(3) 考察対象	5
第2節 先行研究との関係	9
(1) 先行研究の種類	9
(2) 先行研究との関係	9
第3節 研究の独創性	11
第4節 研究の手法	12
第5節 研究の構成	12
第2章 国際課税に係る国際的な規範を巡る背景と現状	14
第1節 国際課税問題と問題へのアプローチ	14
(1) 国際課税問題	14
(2) 国際課税問題へのアプローチ	16
第2節 国際課税に係る国際的な規範	19
(1) 国際的な規範	19
(2) ソフトロー	21
(3) 税分野におけるソフトロー	27
(4) 国際課税分野における国際的規範	31
第3節 国際課税に係る国際的規範を巡る背景	35
(1) 黎明期	35
(2) 国際連合から OECD へ	36
(3) 移転価格ガイドライン	37
(4) いわゆるタックスヘイヴンを含む有害税制への取り組み	38
(5) 国際金融危機と G20	41
(6) BEPS プロジェクト	43
第4節 プレ G20 時代から G20 時代へ	45
第3章 金融財政分野における国際的な規範実現モデル	48
第1節 国際的な規範実現モデルに係る先行研究	48
第2節 政府機関ネットワークの役割	48
(1) 政府機関ネットワークによるグローバルガバナンス	48
(2) 政府機関ネットワークの種類	49

(3) 政府機関ネットワークの機能	50
(4) ネットワーク理論	50
第3節 国際機関の分類	51
(1) 国際機関の重要性	51
(2) メンバーシップによる国際機関の分類	52
(3) 国際金融規制に係るケーススタディ	53
第4節 国際金融法に係る機構モデル	56
(1) グローバル金融機構の概観	56
(2) 機構モデルを構成する国際機関・枠組み	57
(3) 国際金融規制システムの特徴	58
第5節 G20時代における国際課税と国際金融規範に係る機構モデル	59
(1) 国際課税規範の制定に係る機構モデル	59
(2) 国際課税規範と国際金融規範に係る機構モデル	60
第6節 国際的規範に係る機構モデルの課題	63
第4章 国際課税規範の実現過程と機構モデルのプレイヤー	66
第1節 問題の所在	66
第2節 アジェンダ支持者	66
(1) 首席フォーラムとしての G20	66
(2) G7 の役割	69
(3) アジェンダ支持者の構成組織	70
第3節 スタンダードセッターとしての国際機関	71
(1) 国際課税規範の形成	71
(2) OECD	71
(3) 国際連合	75
第4節 モニター	76
(1) モニターの役割	76
(3) 税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラム	80
(4) BEPS プロジェクトに係るモニタリング	82
第5節 助力者	82
(1) 助力者の役割を果たす機関	82
(2) IMF	83
(3) 世界銀行グループ	85
(4) 国際機関間の連携の動き	85
(5) 地域開発金融機関	87
(6) 二国間援助機関	89

(7) 税務行政当局間の地域協力組織・枠組み.....	90
第 6 節 実施者としての各国税務当局	91
(1) 租税政策と税務行政.....	91
(2) 国際規範実施に係るケーススタディ	94
第 7 節 国際課税規範実現に係るプレイヤーの特徴	98
第 5 章 開発途上国との協働と地域協力組織・枠組みの役割	99
第 1 節 税と開発	99
(1) 開発途上国とのエンゲイジメント.....	99
(3) G20 時代における国際課税規範と開発途上国.....	101
(4) 開発アジェンダとしての税.....	102
第 2 節 税務行政当局間の地域協力組織・枠組みの役割.....	104
(1) 地域協力組織・枠組みへの期待	104
(3) 地域協力組織・枠組みの役割	107
第 3 節 金融分野における国際的規範と地域協力組織	110
(1) 金融分野における国際的規範への取り組み	110
(2) FATF とマネーロンダリング規制	110
(3) FATF の活動に関する地域協力枠組み	111
(4) IOSCO と証券市場規制分野における国際的規範.....	113
(5) IOSCO の地域委員会.....	114
第 4 節 地域協力組織の役割.....	115
第 6 章 結論.....	117
第 1 節 国際課税分野における規範実現に係る機構モデル	117
(1) 研究のまとめ.....	117
(2) 国際課税規範の観点からの新たな機構モデル	117
(3) 機構モデルにおける構成要素間の関係	122
第 2 節 国際課税規範に係る機構により何が解決されるのか	125
(1) 国際課税規範に係る機構が解決する問題.....	125
(2) 国際課税規範の実現メカニズムの何が問題であったのか.....	126
(3) 国際課税規範に係る機構はどのように問題を解決するのか	128
第 3 節 国際課税規範に係る機構モデル提示の意義	129
第 4 節 国際課税規範に係る機構モデルは機能するのか.....	131
(1) 機構モデルの叙述性と規範性.....	131
(2) 機構モデルは継続して機能するのか.....	132
(3) 機構モデルが機能しないことによるリスク	138
第 5 節 研究がもたらす示唆.....	139

第6節 結語	144
参考文献	145

図表一覧

図 1 :	原田 (2014) による公共制度設計の多元的システム	3
図 2 :	国際課税規範に係る国家と非政府セクター	5
図 3 :	行政法の考察対象としての国際課税規範実現過程	6
図 4 :	国際課税問題へのアプローチの特徴	18
図 5 :	杉浦 (2014) によるトランスナショナル・ガバナンスの基本的枠組み図式	20
図 6 :	国際課税に係る規範の分類	21
図 7 :	国際的規範の実現過程の変容	45
図 8 :	Brummer(2015)による国際金融に係る機構の概観	56
図 9 :	Grinberg (2016)による国際課税規範に係る伝統的機構	59
図 10 :	Grinberg (2016)による国際金融法に係る機構	61
図 11 :	国際規範の実施に関する租税政策部門と税務行政部門の役割分担の例	93
図 12 :	主要な税務行政当局間の地域協力組織・枠組み	106
図 13 :	オーストラリアにおける情報交換を通じて確保された税収	108
図 14 :	国際課税規範に係る新たな機構モデル	118
図 15 :	プレ G20 時代における国際課税規範に係る機構モデル	127

略語一覽

ADB	Asian Development Bank
APG	Asia/Pacific Group on Money Laundering
APRC	Asia-Pacific Regional Committee
ASEAN	Association of South-East Asian Nations
ATAF	African Tax Administration Forum
ATAIC	Association of Tax Authorities of Islamic Countries
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BRICS	Brazil, Russia, India, China and South Africa
CATA	Commonwealth Association of Tax Administrators
CFA	Committee on Fiscal Affairs
CFATF	Caribbean Financial Action Task Force
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CREDAF	Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales
DC	District of Colombia
DfID	Department for International Development
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council
EOI	Exchange of Information
EU	European Union
FAD	Fiscal Affairs Department
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FATF	Financial Action Task Force
FSAP	Financial Sector Assessment Program
FSB	Financial Stability Board
FSF	Financial Stability Forum
FSRB	FATF-style regional body
GAFI	Groupe d'action financière
GIZ	Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH
G7	Group of Seven
G20	Group of Twenty
IAIS	International Association of Insurance Supervisors
IASB	International Accounting Standards Board
IBRD	International Bank for Reconstruction and Development

ICIJ	International Consortium of Investigative Journalists
ICT	information and communication technology
IFC	International Finance Corporation
IFRS	International Financial Reporting Standards
IGO	international governmental organization
IMF	International Monetary Fund
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
IOTA	Intra-European Organisation of Tax Administrations
JICA	Japan International Cooperation Agency
MoU	memorandum of understanding
NAFTA	North American Free Trade Agreement
NGO	non-governmental organization
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OEEC	Organisation for European Economic Co-operation
OICV	Organización Internacional de Comisiones de Valores
OMC	Organisation mondiale du commerce
PE	permanent establishment
PITAA	Pacific Islands Tax Administrators Association
SGATAR	Study Group on Asian Tax Administration and Research
USAID	United States Agency for International Development
WP	working party
WTO	World Trade Organization

第1章 問題意識

第1節 問題の背景

(1) 国際課税についての国際的規範

税に係る公平は古くからある課題である。紀元前4世紀頃にプラトン（Πλάτων）によって書かれた『国家』（Πολιτεία）においては、「正しいこと」と「不正なこと」を巡る議論に関し、「国に献金しなければならないときには、財産の程度は同じでも、正しい人のほうはたくさん献金し、不正な人は少なくすませる」との記述があり¹、1776年に出版された Adam Smith の国富論（The Wealth of Nations）では、国民がめいめいの能力、すなわち国家の庇護の下で享受する収入に応じて政府に貢献することが税制の原則の一つとされている²。

公平な税の仕組み、執行を検討するにあたり、個人及び法人の国境を超えた経済活動が活発化している現代において、各国税務当局がそのような国際的な経済活動に適用する「国際課税」制度の存在は重要性を増している。

他方で、国際課税問題については一カ国のみよる対応ではその問題を効果的に解決することはできない。例えば、国際課税問題における最も重要なものは、同一の所得に対して二カ国の税務当局によって課税が行われる国際的二重課税の排除とされているところ³、このような問題は二カ国の税務当局間の合意をもって初めて可能となるものであり、二国間の国際課税問題を調整する枠組みであり法的根拠となる租税条約が大きな役割を果たしている。二国間租税条約については、現在世界に3,500以上あるとも言われているが⁴、それぞれの租税条約が二国間でゼロから締結交渉がおこなわれた結果3,500以上もの内容の異なった租税条約が存するというわけではなく、国が条約締結交渉にあたって土台とするいわゆる「モデル租税条約」が存する。

現在最も影響力のあるモデル租税条約として OECD/OCDE(Organisation for Economic Co-operation and Development/Organisation de coopération et de développement économiques/経済協力開発機構)における議論を通じて作成されている *Model Tax Convention on Income and on Capital* と同じく国際連合(United Nations)による *United Nations Model Double Taxation Convention between*

¹ プラトン著・藤沢令夫訳『国家（上）』（岩波書店・1979年）73頁。なお、Benjamin Jowett による1892年の英訳は藤沢訳の「献金」を「income-tax」としている： when there is an income-tax, the just man will pay more and the unjust less on the same amount of income.

² Smith, Adam. 1776. *The Wealth of Nations*, Book V, Chapter II, Part II (Of Taxes). London.

³ 金子宏『租税法〔第20版〕』（弘文堂・2015年）484頁、水野忠恒「国際課税の理論と課題」『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会・2005年）3頁。

⁴ Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement*, p. 9. Paris.

Developed and Developing Countries の二つが存する。これらのモデル租税条約は OECD ないし国際連合(United Nations)という国際機関を通じて作成されているものであり、あくまでモデルであるところ、それぞれの国際機関の加盟国を直接拘束するものではない。特に先進国における租税条約の一般的ひな型とされる OECD モデル租税条約についてみると⁵、OECD 理事会(Council)の勧告(recommendation)において、OECD 加盟国(2017 年現在 35 カ国)が租税条約を締結、改定する際にモデル租税条約に依拠(conform)することと加盟国の税務行政当局が租税条約の条文を適用、解釈する際にモデル租税条約の条文ごとの注釈(Commentaries)に従う(follow)ことが勧告(recommend)されている⁶。また、定期的に行われるモデル租税条約改定の際に、OECD 加盟国及び一部の OECD 非加盟国は、条文ごとに留保(reservations)あるいは立場(positions)という形で「異論」を表明することが認められており、当該国ごとの異論も含めてモデル租税条約の総体が構成されている。

他方で、モデル租税条約が各国を直接拘束するものではないにしても、各国がそれぞれ締結する実際の租税条約及びその執行に際しての解釈に大きな影響を与えている。OECD モデル租税条約はその序章(Introduction)において各国の租税条約に与えた影響について三点挙げている⁷：

- ① OECD 加盟国は租税条約の締結・改定に際しモデル条約に概ね依拠している。
- ② OECD モデル条約の影響は OECD 加盟国とどまらず、非加盟国における租税条約交渉に際しても参照されている。
- ③ モデル条約の注釈(Commentaries)は租税条約の解釈、適用に際しての指針として広く活用されている⁸。

⁵ 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法〔第3版〕』（東京大学出版会・2015年）23-24頁。

⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development. 23rd October 1997. *Recommendation on the OECD Council Concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris.

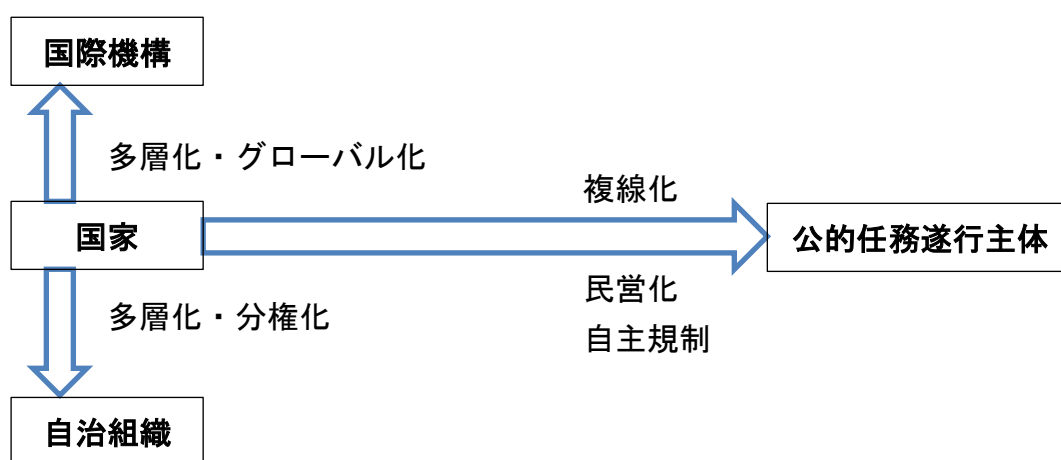
⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development. July 2014. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (as it read on 15 July 2014)*, pp. 9-10. Paris.

⁸ 日本において、「(日本国とシンガポール共和国との間の)日星租税条約は、経済協力開発機構(OECD)のモデル租税条約に倣ったものであるから、同条約に関して OECD 租税委員会が作成したコメンタリー(注釈)は、条約法に関するウィーン条約(昭和56年条約第16号)32条にいう『解釈の補足的な手段』として、日星租税条約の解釈に際しても参照されるべき資料といえることができる…。」とした判例として最判平成21年10月29日民集63巻8号1881頁〔グラクソ事件〕がある。秋元秀元「外国子会社配当益金不算入制度導入後の改正タックス・ヘイブン対策税制における租税条約適合性」『税大ジャーナル』(第17号・2011年10月)123頁。

したがって、OECD（及び国際連合）において作成されているモデル租税条約は、国が直接批准し、拘束力を持つような一般の条約とは異なる国際的な規範あるいは基準ではあるが、各国の租税条約ポリシー及び実務において大きな影響力を持っている。行政法一般の観点からは、この現象は政策実現過程のグローバル化として多元的システムにおける行政法学の一環としてとらえることも可能である。

(2) 国際的規範と行政法

図 1: 原田（2014）による公共制度設計の多元的システム⁹



行政法学が伝統的に国家を公的任務の担い手と考えてきたのに対し、行政法学の観点から国境を超えた公的性質を持つ課題に対応する過程や枠組みに対する考察がなされている。興津（2015）は、そのような課程や枠組みは国際関係論ではグローバルガバナンスと呼ばれている現象であるところ、あえて行政法の対象である「行政」と捉えるところがグローバル行政法の出発点であるとしている¹⁰。

原田（2014）は政策実現過程が国際機関あるいは地方自治体等の自治組織に垂直的に多層化し、さらには民間セクターへの民営化あるいは自主規制へいわば水平的に複線化して行く現象を公共制度設計の多元化として帰納的にとらえることを提唱している（図 1 参照）。また、斉藤（2011）も、二国間条約等による政府間の水平的関係に加え、政府と当該政府が加入している多国間条約や国際機関が定立するスタンダードとの間の垂直・協調関係における法の分析が、今後の行政法学の国際化にとって重要である旨

⁹ 原田大樹『公共制度設計の基礎理論』（弘文堂・2014 年）1 頁。

¹⁰ 興津征雄「グローバル行政法とアカウンタビリティ」浅野有紀他編著『グローバル化と公法・私法の再編』（弘文堂・2015 年）81 頁。

論じている¹¹。さらに、藤谷（2015）は、ボーダーレス化する各領域に対応する統治作用、問題解決の仕組みの基盤には、条約を基礎とするレジームや、規制当局間のネットワークを通じたグローバルな政策決定、私的主体による規範形成など多様な存在形態があり、領域ごとの国際的な仕組み、単位への求心力が増すとともに、問題解決の単位としての国家の相対的地位が低下する現象を指摘している¹²。

本研究が考察する国際課税に係る国際的規範は、原田（2014）による図1における多層化のうちのグローバル化、すなわち政策実現過程において国家のみならず国際機関や国際協調プロセスが大きな役割を果たすようになってきている現象に合致する。垂直的多層化としての国際機関や国際協調プロセスが政府代表や政府職員を中心として担われているのに対し、原田(2014)はまた国家以外の民間セクターが自主規制等の形で役割を果たす現象を水平的な複線化としてとらえている。税との関係では、日本の法人税法第22条第4項が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と定める会計基準について、公認会計士を中心とした民間組織（国際的には **International Accounting Standards Board**）による規範形成が行われている¹³。企業会計基準のグローバル化、民間主導へのシフトはそれ自体で有意義な研究対象ではあるが、税に係る直接的な規範は税の執行主体が国家である以上、規範実現プロセスがグローバル化する中であっても政府間の議論、交渉がプロセスの中心に位置している。

他方、政府以外の民間セクターが国際課税に係る国際的規範形成に果たす役割が小さいわけではない。多国籍企業による各国の税制の相違点や不整合を利用した国境を越えた過度な節税策への対応として2012年にOECDの下で開始し、2015年10月に一連の最終報告書を発表した **Base Erosion and Profit Shifting (BEPS / 税源浸食・利益移転)**プロジェクトにおいては、企業(business)、NGO、大学あるいは会計事務所といった非政府セクターと対話 (consultation) しつつプロジェクトを進めることが重要視され¹⁴、実際にプロジェクトのプロセスの中で、公表された中間報告書(discussion drafts)へのコメントが公募されており、合計で12,000ページにも上るコメントがOECDに提出されている。また、BEPSプロジェクトに係る11の公聴会(public consultations)において非政府セクターから直接意見を聴取する機会を設けている¹⁵。

¹¹ 齊藤誠「グローバル化と行政法」磯部力他編『行政法の新構想Ⅰ 行政法の基礎理論』（有斐閣・2011年）348、362-363頁。

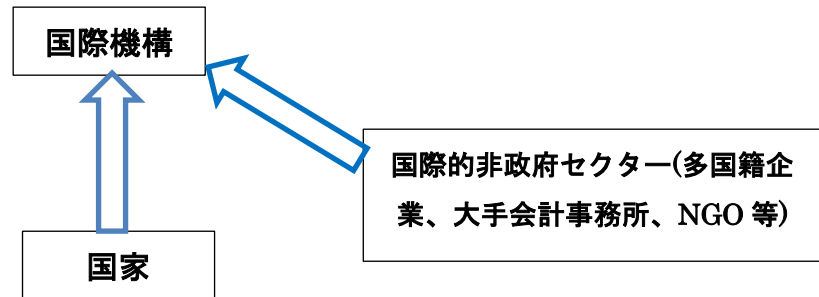
¹² 藤谷武史「グローバル化と公法・私法の再編」浅野有紀他編著『グローバル化と公法・私法の再編』（弘文堂・2015年）344-345頁。

¹³ 原田・前掲注9 361-363頁。

¹⁴ Organisation for Economic Co-operation and Development. 2013. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, p. 26. Paris.

¹⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development. *BEPS Frequently Asked Questions*, Question 111. Paris. <http://www.oecd.org/ctp/BEPS-FAQsEnglish.pdf>

図 2: 国際課税規範に係る国家と非政府セクター



このプロセスはどのようにとらえればいいのか。国際課税規範の実現過程においては、図 1 が示すような規範実現過程の非政府セクターへの水平的移譲は行われていない。他方で、国際機構レベルでの規範形成過程の重要性が高まる中でその意思形成の民主性あるいは正統性をいかに確保すべきかが課題となるところ¹⁶、国際的に活動する多国籍企業や大手会計事務所、あるいは NGO 等が国際課税規範の形成過程への参加を行っている現象は注目に値する（図 2 参照）。

(3) 考察対象

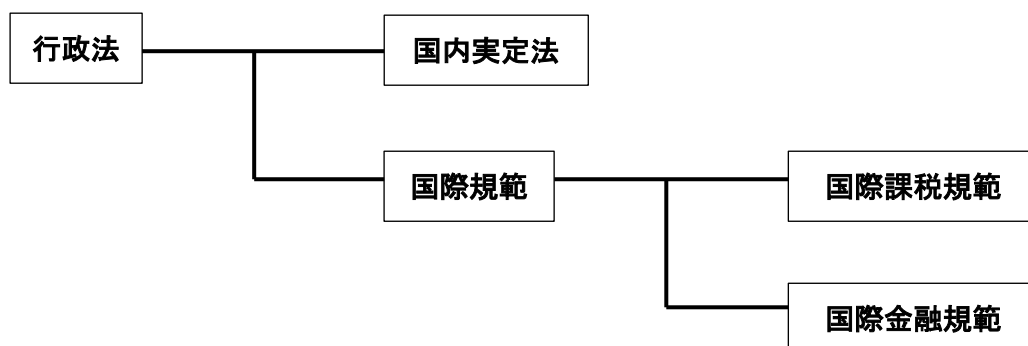
本研究の考察対象は国際課税に係る国際的規範の実現過程である。先に第 1 節（2）で述べたように、国際的な規範形成は伝統的に国家を主体としてきた行政法の考察対象の多元化の一部ととらえることができるところ、国際課税に係る国際的規範は国際的な金融規制等の他分野と比して規範実現過程としての考察対象としては国際的にも手薄である¹⁷。他方で、国際課税問題は世界経済に係る主要国の会合である G20 (Group of Twenty)においてもコンスタントに取り上げられており、注目すべき課題の一つになっている。例えば、2015 年 11 月にトルコのアンタルヤで開催された G20 サミットの首脳コミュニケにおいては、「国際的に公正かつ現代的な国際課税システムを達成するため、我々は、野心的な G20/OECD 税源浸食・利益移転（BEPS）プロジェクトの下で策定された措置のパッケージを支持する。」と先に述べた BEPS プロジェクトに言及し

¹⁶原田・前掲注 9 367-371 頁。また、興津（2015）は、グローバル行政法は、民主主義や権利といった価値・理念ではなく、アカウントビリティの確保という手続き的な法原理をその規範的基礎付けとしている、と論じている（興津・前掲注 10 49 頁）。

¹⁷ 例えば、Drezner, Daniel. 2007. *All Politics Is Global: Explaining International Regulatory Regimes*, pp. 119-148. Princeton University Press, New Jersey. は金融規制を国際的な規制の実例の一つとして考察し、Brummer, Chris. September 2015. *Soft Law and the Global Financial System: Rule Making in the 21st Century* (Second Edition). Cambridge University Press, New York. もまた国際的な金融規制を主な考察対象にしている。

ている¹⁸。

図 3: 行政法の考察対象としての国際課税規範実現過程



従って、図 3 が示すように、国際課税規範の実現過程の考察は、行政法の多元化現象の具体例としての意義を持っている。

国際課税規範の実現過程の考察はいくつかの要素から構成される。例えば、①国際課税規範とは何か、どのような性質か、②国際的規範の形成に大きな役割を果たす国際機関はどのように機能しているのか、③国際課税に関する国際的規範の形成と各国政府による執行の関係、どのように執行が担保されるのか、④規範の形成から執行まで担保するには政府機関に加え複数の国際機関が参加する枠組みが必要になるところ、どのような枠組みで相互協力が行われるのか、等が主な項目になろう。

各項目について概観すると、①国際課税規範とは、二重課税や国境を超えた脱税等、国家間の国際課税問題に対処するための共通の基準を指す。第 1 節 (1) で述べたように、モデル租税条約等の国際規範には政府を直接拘束する効力は無い。また、第 1 節 (2) で触れられた 2015 年 10 月に公表された BEPS プロジェクトの最終報告書についても、OECD は当該 BEPS 報告書の性質及び法的拘束力について、「ソフトロー法的文書(soft law legal instruments)」としており、「法的拘束力はないものの、コンセンサスに参加した国によって実施されることが期待されている」、としている¹⁹。このようなソフトローとしての性質を持つ規範・基準が各国政府の租税政策や税務行政にどのように影響しているか、あるいは国際機関はどのように影響力を確保しているかは重要な考察対象である。

②国際的規範は国際機関における議論を通じて形成されている。国際課税分野については、第 1 節 (1) で OECD と国際連合の双方がモデル租税条約を作成していることを紹介したが、先進国を中心に影響力を持ち、さらに活動の成果を加盟国以外の新興国、

¹⁸ G20 Leaders' Communiqué, Antalya Summit, 15-16 November 2015, Paragraph 15.

¹⁹ Organisation for Economic Co-operation and Development・前掲注 15 Question 4.

金融センター、さらには開発途上国と共有することにも取り組んでいる OECD が規範形成をリードしている国際機関であると言える。

OECD は国際機関であり各国政府のような権能は有していない。また、国際公務員であり各国政府から中立である事務局を有しているが、事務局が規範を制定するのではなく、各国政府から会議に派遣された各分野の専門家間の議論を通じて意思決定がなされる。このような国際機関における作業プロセスはどのように進められるのであろうか。また、2009 年頃を境に、OECD が取り組む国際課税規範が G20 のアジェンダの一部として取り扱われるようになってきている²⁰。さらに、OECD がリードする BEPS プロジェクトは‘OECD/G20 BEPS Project’として G20 の名が冠され、G20 のプロセスでもあることが強調されている。このような OECD と G20 との関わりは規範形成にどのような効果をもたらすのだろうか。

③ 規範の形成と執行に関しては、国際的規範それ自体は各国政府を直接拘束するものではないところ、各国政府によって執行されて初めてその効果を得る。原田（2014）は規範（政策基準）が定立されるまでの「政策形成過程」と、規範が個別に適用されて最終的に実現される「政策実施過程」を包括する概念として「政策実現過程」を提唱している²¹。本研究においても、規範の形成と実施の両過程を考察することの重要性に鑑み、「規範実現過程（プロセス）」の語を用いることとしたい。

さらに、税分野における規範実施過程とは、単に租税政策として立法化、ルール化されるにとどまらず、税務行政当局によって執行される過程をも含む。その意味では租税政策と税務行政は分かち難く結びついており、コインの裏表の関係にあると言える。行政当局による良好な執行を担保するためには、法令の制定状況を確認するのみならず、継続的なモニタリングのプロセスが必要になる²²。

四番目の主な論点として、複数の国際機関・フォーラムと各国政府が協働する枠組みが挙げられる。先の主論点で見たように、国際的規範の形成にとどまらず、各国による執行及び執行状況のモニタリングまでを包含することを視野に入れると、それぞれの政府と規範形成国際機関との間の関係を考察するだけでは不十分である。まず、国境を超えた脱税対策のような国際課税に係る問題は、たとえ税務行政当局間の税務情報交換等の国際的規範を制定したとしても、先進国間だけで執行するだけでは十分な効果を挙げることはできない。国際的規範を執行しないいわゆるタックスヘイヴンのような国・地域に脱税の舞台が移るだけであるからである。従って、国際的規範は新興国、開発途上

²⁰ 2009 年 4 月にロンドンで開催された G20 サミットの首脳声明では、金融規制の強化及びタックスヘイヴンへの措置の文脈で、OECD がリードする税に関する情報交換の国際基準が取り上げられた。*London Summit – Leaders’ Statement, 2 April 2009, Paragraph 15.* 外務省：http://www.mofa.go.jp/policy/economy/g20_summit/2009-1/communique.pdf

²¹ 原田・前掲注 9 8-9 頁。

²² 斉藤・前掲注 11 368-369 頁。

国も含めてグローバルに執行されることが望ましい。

他方で、グローバルな国際的規範の執行を目指す場合、OECD のような単一の国際機関のみでの対応は困難であり、他の国際機関との協働が必要になる。まず、OECD の正式加盟国は欧州の先進国を中心にした 35 カ国であり、International Monetary Fund(IMF)や世界銀行グループのように開発途上国を含め全世界を網羅するネットワークは有していない²³。また、政府機関のキャパシティが先進国に比して限られている新興国及び開発途上国における国際的規範の実施を推進するためには、各国における規範の実施プロセスを支援・サポートする技術支援活動が必要になるところ²⁴、OECD における開発途上国における技術支援を実施する資金、ノウハウ等のリソースもまた IMF、世界銀行グループ及び他の国際開発金融機関に比して限定的である²⁵。

さらには、国単位で加盟する国際機関に加え、税務行政当局のような法執行(enforcement)当局は、協力関係を推進するための組織、枠組みを地域ごとに有している。例えば、アジア太平洋地域における 17 カ国/地域の税務行政当局は、Study Group on Asian Tax Administration and Research(SGATAR)と呼ばれるフォーラムを持ち、税務行政当局間の知識・経験を共有し、地域における協力関係を推進することを目指している²⁶。

このように複数の国際機関やフォーラムが参加するグローバルな枠組みが機能するにあたっては、前述したように主要国の国際経済に係るフォーラムとしては現在最も影響力のある G20 の支持あるいは「お墨付き」を得ることが有効であると考えられる。

また、国際課税に係るグローバルな枠組みの現状及びあり方を検討するにあたっては、金融市場やマネーロンダリング規制等の先行する事例を研究することも有益であろう。

²³ IMF 及び International Bank for Reconstruction and Development(IBRD/国際復興開発銀行・世界銀行グループの主要構成機関)の加盟国は 189 カ国(2017 年現在)。なお、IBRD 加盟に先立って IMF に加盟することが求められている(Section 1., Article II, *Articles of Agreement (As amended effective June 27, 2012)*, International Bank for Reconstruction and Development, Washington, D.C.)。

²⁴ Slaughter(2004)は法執行(enforcement)機関相互の協力ネットワークにおける開発途上国向けの能力構築(capacity building)活動の重要性を指摘している。Slaughter, Anne-Marie. 2004. *A New World Order*, pp.55-58. Princeton University Press, New Jersey.

²⁵ Grinberg, Itai. 2016. The New International Tax Diplomacy. *The Georgetown Law Journal*, Volume 104, No. 5, p. 1150. Washington, D.C.

²⁶ Araki, Satoru. July 2015. Regional Cooperation and Tax Information Exchange among Asia-Pacific Tax Authorities, p. 5. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Volume 21, No. 4, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

第2節 先行研究との関係

(1) 先行研究の種類

本論文の考察に関連する先行研究は、いくつかの種類化することができる。― ①行政法学の観点からの政策実現過程のグローバル化、②国際関係論の観点からの国境を超えた課題一般に対処するための国際的規範実現過程、③国際金融問題に係る国際的規範実現過程、及び④税の問題に係る国際的規範実現過程。

(2) 先行研究との関係

第一に、行政法学の観点からの政策実現課程のグローバル化については、既に第1節(2)において国際的規範と行政法の関係について先行研究を紹介している。それらの先行研究は、行政法学が伝統的に国家を公的任務の担い手として捉えてきたのに対し、国境を超えたグローバルな公的課題に対し、政府間の協力あるいは国際機関における議論を通じて形成される国際的な規範が大きな役割を果たしている現象を、行政法の対象の地平の拡大、「グローバル化」と捉えている。

国際的な規範の実例を研究することは、グローバル化した行政法の理論的下支えに欠かせないところ、実例の実証的研究の蓄積は必ずしも十分ではない。原田(2014)は、行政上の規範の多元性の例として国際金融市場の規制枠組みを取り上げているが²⁷、国際課税分野に係る検討は皆無であり、第一節(3)図3が示すように、本論文が対象とする国際課税に係る国際的な規範は、グローバル化した行政法の実例研究の厚みを増す意義を持っている。

第二に、行政法のグローバル化とは別に、国際関係論の視点から、国境を超えた課題に対処するための国際的な規範の実現過程を考察した先行研究がある。これらはグローバルガバナンスあるいはトランズナショナルガバナンスとも呼ばれており、第一に述べたような伝統的に国家の所掌する公的課題のグローバル化のみならず、国際商事仲裁のような民事的事項をも考察の対象にしているのが特徴である²⁸。杉浦(2014)は規範形成主体として国家主体と非国家主体とに二分しているものの、非国家主体に関し、第1節(2)でも述べた国際会計基準を定めているIASBのような民間セクターと政府を主要メンバーとするOECD等の国際機関とが明確に区別されていない点が指摘できる²⁹。Slaughter(2004)は政府間のネットワークによるグローバルガバナンスの枠組みが国境を超えた問題に対処するグローバル公共政策であると論じている³⁰。ただ

²⁷ 原田・前掲注9 351-373頁。

²⁸ 例えば、杉浦章介『越境的な規範の形成と執行』(慶應義塾大学出版会・2014年)及びCafaggi, Fabrizio, ed. 2012, *Enforcement of Transnational Regulation*. Edward Elgar, Cheltenham.

²⁹ 杉浦章介『越境的な規範の形成と執行』(慶應義塾大学出版会・2014年)119-143頁。

³⁰ Slaughter, Anne-Marie. 2004. *A New World Order*. Princeton University Press, New

し、あくまで政府間のネットワーク、協力に重点を置いているところ、国際機関の活動やそれを通じて生み出されるソフトローとしての国際的な規範の役割をより積極的に評価する余地があるのではないかと考えられる。

Drezner(2007)は、二国間の政府関係から多国間の政府関係に重心が移るなか、国際政府機関(international governmental organizations)の重要性が増しているとし、そのような国際政府機関の活動を通じて生み出される規範(standards)及びその制定プロセスをグローバルガヴァナンス分析の中心に据えている³¹。とりわけ、国際政府機関を構成国の観点から分類し、先進国を中心とする OECD 等のクラブ型国際機関の方が、全世界をカバーするユニバーサル型国際機関である IMF などよりも国際的規範形成における意思決定が速い点を指摘し、具体例としてマネーロンダリングを含む国際金融規範を取り上げて分析している点は興味深い³²。

国際関係論の観点からの分析では、公的セクター及び民間セクターの、あるいは二国間政府関係と多国間政府関係等、分析の射程が広いことが特徴として挙げられる。本研究の考察対象とする国際課税に係る国際的規範は、あくまで各国政府によって執行される税に係る規範、スタンダードであり、そのような国際的な規範は OECD などの国際機関における多国間の活動を通じて形成、執行されるものであるところ、本研究はグローバルガヴァナンスの一類型として国際関係論の観点からも意義を有していると考えられる。

第三に、前述した行政法及び国際関係論の観点からの研究は、グローバル行政法あるいはグローバルガヴァナンスの理論面を重視しているところ、さらなる実証的な考察が望まれる。先行研究においては、国際課税よりも国際的な金融規制の分野が先行している。前述した Drezner(2007)の他にも、Brummer(2015)が国際金融分野におけるソフトロー規範に基づく複数の国際機関が関わるグローバルな規制枠組みモデルを提案している³³。このような国際金融分野におけるグローバルな枠組みの分析は、国際課税分野の研究においても大いに参考になるところであり、本研究においても、金融財政分野における国際的規範実現に係るモデルを巡る議論を検討する第 3 章において Drezner(2007)及び Brummer(2015)に再度触れたい。

第四に、本論文が直接考察対象とする税分野における国際的規範実現過程に係る先行研究は金融分野に比して多くない。税制は各国の主権に属する事項であると考えられて

Jersey.

³¹ Drezner, Daniel. 2007. *All Politics Is Global: Explaining International Regulatory Regimes*. Princeton University Press, New Jersey.

³² Drezner・前掲注 31 119-148 頁。

³³ Brummer, Chris. September 2015. *Soft Law and the Global Financial System: Rule Making in the 21st Century* (Second Edition), p. 70. Cambridge University Press, New York.

おり、直接的な拘束力を持つ国際的規範の実現は容易ではないものの、EU(European Union/Union européenne)における税分野での統合、調和のプロセスに関する研究は比較的進んでいる³⁴。他方、OECD における議論で形成される国際課税に係るグローバルな規範の実現過程に焦点を当てた先行研究はあまり多くないが、Porter and Rubio Vega (2011)は transgovernmental networks の一つとして OECD が主導する税に係る透明性と情報交換に関するグローバルな枠組みである Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes を取り上げており³⁵、Ault(2009)も OECD 事務局に勤務した経験にも基づき、国際課税規範形成過程に係る OECD の役割について論じている³⁶。

さらに、Grinberg(2016)は、2009 年頃を境に国際課税を含むグローバルな財政金融問題への対応に大きな影響力を持つようになった G20 及び 2012 年に開始された OECD において国際的租税回避への対応策をまとめる BEPS プロジェクトを背景に、Brummer(2015)が示した国際金融分野におけるグローバルな規制枠組みモデルをさらに発展させている³⁷。

国際課税分野における規範実現プロセスを検討した上で、Brummer(2015)及び Grinberg(2016)が提案する国際金融分野におけるグローバルな規制枠組み(機構)モデルを元に、国際課税の規範実現に係るグローバルな枠組みモデルを新たに提案するのが本研究の目指す主なアウトプットである。

第3節 研究の独創性

本研究は以下の点においてこれまでの先行研究と異なった独創性を有していると考ええる。

第一に、グローバル化する行政法の考察対象としての国際規範の実証例としてこれまであまり検討されてこなかった国際課税問題を取り上げ、行政法と国際規範とを接続する実証例の厚みを増すものである。

第二には、税に係る規範は各国で執行されて初めて効果を得るところ、これまで規範の「形成」に重きを置きがちであった先行研究に比し、規範の「形成」から「実施」までの過程を包括的かつ連続的に捉えて上で国際課税に係る規範の「実現」のためのグロ

³⁴ 例えば、Weber, Dennis, ed. 2010. *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

³⁵ Porter, Tony and Rubio Vega, Verónica. 2011. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, in Hale, Thomas and Held, David, eds., *Handbook of Transnational Governance: Institutions and Innovations*, pp. 61-66. Polity Press, Cambridge.

³⁶ Ault, Hugh. 2009. Reflections on the Role of the OECD in Developing International Tax Norms. *Brooklyn Journal of International Law*, Volume 34, pp. 757-781, New York.

³⁷ Grinberg・前掲注 25 1148 頁。

ーバルな枠組みを検討している。

第三には、グローバルな枠組みの検討にあたっては、これまでの先行研究において十分な考察対象とされてこなかった地域別の法執行当局の協力組織・枠組みの役割を重視し、地域別の税務行政当局の協力組織・枠組みがグローバルな規範実現枠組みの中でどのように位置付けられるのか明らかにすることを目指している。

第四に、Brummer(2015)及び Grinberg(2016)らが提唱する国際金融分野における規範に係るグローバル枠組み（機構）モデルを批判的に検討した上で、国際課税分野における規範実現のための新たなグローバル枠組みモデルの提案を目指している。

第4節 研究の手法

OECD 等の国際機関を中心とする関連組織や G7、G20 等の主要国のフォーラムが公表したレポートやステイトメント、行政法、国際関係論、国際金融及び国際税務分野の関連する先行研究に係る文献研究により国際課税分野の国際的規範実現プロセスを明らかにする。

また、国際的規範の実現過程を検討するにあたっては、国際税務分野だけではなく、先行、隣接する分野である国際金融に係る規範実現過程との比較検討を行う。とりわけ、マネーロンダリングに係る FATF/GAFI(Financial Action Task Force/Groupe d'action financière) 及び証券規制に係る IOSCO/OICV(International Organization of Securities Commissions/ Organización Internacional de Comisiones de Valores)の活動の検討から国際税務分野への示唆を引き出す。

複数の国際機関及び各国政府間の関係を概念図化したモデルは Brummer(2015)及び Grinberg(2016)らが既に提唱しているところであるが、当該モデルを批判的に検討し、国際税務分野における規範実現過程モデルを概念図として示すことを試みる。

第5節 研究の構成

第1章の問題提起に続く第2章では、国際課税に係る国際的な規範、スタンダードを巡る背景と現状を考察する。国際課税に係る国際的な規範、スタンダードとは何かを検討し、OECD 等の国際機関が規範形成に果たしてきた役割を考察する。また、国際的な規範実現過程に影響を与える主要国のフォーラムが G7 から 2009 年頃に G20 にシフトした沿革をも明らかにする。

第3章では、金融財政分野における国際的な規範、スタンダード形成・実施に係るモデルを巡る先行研究を検討する。検討対象となる主な先行研究には Slaughter(2004)によるネットワーク理論、Drezner(2007)による国際機関及び国際的な規範の分類、Brummer(2015)による国際金融分野におけるソフトロー規範に基づく複数の国際機関が関わるグローバルな規範枠組みモデル、及び Grinberg(2016)による国際課税分野に

における規範実現過程の変化及び修正された Brummer(2015)の規範枠組みモデルが含まれる。

第4章においては、第3章において検討された Brummer(2015)及び Grinberg(2016)らの先行研究をふまえ、国際課税に係る規範、スタンダード実現に関わるプレイヤーがどのようなものであるかを検討する。プレイヤーには主要国のフォーラムである G20 や OECD 等の国際機関及び各国政府が含まれる。

第5章においては、規範、スタンダード実現過程への開発途上国の関与が 2009 年頃以降の G20 が影響力を持つ時代にどのように変化してきたのか考察した上で、税務行政当局間の地域別協力組織、枠組みの役割及びそれらの地域協力組織、枠組みがグローバルな規範実現枠組みの中での位置付けについて検討する。さらに、税以外の金融財政分野における規範実現過程を取り上げ、とりわけ地域別の規制当局間の協力枠組みについても掘り下げて検討する。考察の対象になる分野、国際機関は、マネーロンダリングに係る FATF 及び証券規制に係る IOSCO である。

結論において、それまでの検討を踏まえた上で、Brummer(2015)及び Grinberg(2016)が提唱している金融分野に係る規範実現のための枠組み（機構）モデルを修正した国際課税に係る国際的規範実現のための新たな枠組みモデルを提案する。さらに、それまでの議論を総合し、G20 が影響力を持つ G20 時代において国際課税分野におけるグローバルな取組みへの関心が高まっている中、規範実現のための国際的枠組みの意義及び将来性や国際課税規範の実現過程に係る研究がもたらす示唆あるいは課題について論じる。

第2章 国際課税に係る国際的な規範を巡る背景と現状

第1節 国際課税問題と問題へのアプローチ

(1) 国際課税問題

第2章では国際課税に係る国際的な規範を巡る背景と現状について考察することを目的としているが、その基本的前提として、国際課税問題とは何か、またなぜ国際課税問題に対して国際的な規範を通じたマルチラテラルなアプローチが有効であるのか簡単に触れたい。

まず、国際課税問題が生じる背景はどのようなものであろうか。第一次世界大戦以前の租税条約ネットワークを論じた Jogarajan(2011)は 1899 年に締結された世界で初めての租税条約と言われるオーストリア・ハンガリー—プロイセン間の条約の社会的、政治的背景として、1814—1815 年のウィーン会議後のウィーン体制下のヨーロッパにおける産業革命の進展及びドイツ国家の未統一を挙げている³⁸。ただし、より一般的には国際課税問題がより明瞭に意識されるようになった背景として、第二次世界大戦以降の運輸、通信技術の発展もふまえた国際的経済活動の進展、とりわけ海外直接投資の増加が挙げられることが多い³⁹。海外直接投資の源泉、つまり出し手としては、1970 年代前半までは米国が突出していたものの、ヨーロッパも 1970 年代後半に米国を抜き、日本の海外直接投資アウトフローは 1990 年前半には米国の半分強の水準まで達するなど国際的経済活動のプレイヤーの多角化が大きく進展している⁴⁰。

国際的経済活動には、ある国の国民や企業が国外に進出して投資等の経済活動を行う場合（アウトバウンド）と、他の国の国民や企業が当該国に進出してきて経済活動を行う場合（インバウンド）の二つの側面があるとされているところ⁴¹、前述のようなプレイヤーの多角化を伴う国際経済活動の進展が各国における国際課税問題への認識を高める契機になったと考えられる。

国際経済活動が進展する一方で、多くの国では経済活動がもたらす所得に対して個人所得税ないし法人税を課しているものであり、関係する国が所得に対して課税を行う可能性がある。このように、国境を超える取引については国外における課税問題を考慮する必要があるところ、国際課税は国際的経済活動に対する課税と広く定義されている（金

³⁸ Jogarajan, Sunita. 2011. Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815–1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action, p. 8. *Oxford Journal of Legal Studies*, Oxford University Press, Oxford.

³⁹ 水野忠恒「国際課税の理論と課題」水野忠恒編『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会・2005 年）1 頁。

⁴⁰ Lipsey, Robert E. 1999. The Role of Foreign Direct Investment in International Capital Flows, in Martin Feldstein, ed., *International Capital Flows*, pp. 326–327. University of Chicago Press, Chicago.

⁴¹ 金子宏『租税法〔第 20 版〕』（弘文堂・2015 年）484 頁。

子（2015））⁴²。前述の Jogarajan(2011)は 1899 年に締結されたのオーストリア・ハンガリー—プロイセン間の租税条約が求められた理由として、オーストリアにおける所得税導入に伴う居住している国と国籍あるいは居住している国と経済活動を行っている国が異なる場合における二重課税の問題を指摘している⁴³。

国際経済活動に対する課税を国際課税とするとしても、より具体的な国際課税問題とは何であろうか。税制については各国の主権に属する事項であるが、国境を越えた双方向の経済活動から生じる国際課税問題に適切に対処するためには、租税条約という形で国家間の取決めを定めることが有効である。租税条約は国際課税問題に対処するための基本的インフラストラクチャであると言うことが出来るところ、租税条約の基本的役割及びどのような問題を解決しようとしているのかを見ることが国際課税問題を概観する近道であろう。

租税条約の役割の大きな二本柱として①二重課税リスクの軽減による投資等の経済交流の推進及び②脱税や租税回避行為の防止が挙げられる⁴⁴。租税条約においては、これらの二本柱に対応する種々のより具体的な規定が定められている。租税条約は国家間において締結されるものであるが、そのような国家間の租税条約のひな型ともなるモデル租税条約が OECD 及び国際連合での議論を通じてそれぞれ作成されている。

このようなモデル租税条約は、①として掲げた二重課税リスクの軽減に関して所得の種類ごとに個人や企業の所得が居住地国と所得が生じた源泉国との間でどのように課税されるべきか定めている。

例えば、OECD モデル租税条約第 7 条第 1 項は、事業所得(Business Profits)に関し、①ある国の企業の所得は当該国において課税されること、②ただし、当該企業が他国に存する支店等の恒久的施設（permanent establishment）を通じて当該他国において事業を営んでいる場合には、当該恒久的施設に帰属し得る所得については当該他国において課税することが出来る旨原則を定めており、同様に第 15 条第 1 項は、雇用から生じる所得(Income from Employment)に関し、①雇用に関して得られた給与等の報酬に関しては、居住地国において課税する、②ただし、雇用が他国において生じている場合には、当該雇用に係る報酬は当該他国において課税することが出来る旨定めている⁴⁵。

また、二重課税リスクの軽減の観点からは、上記のように定められた二重課税排除の仕組みが機能せず、二重課税が生じている場合には、納税者の求めに応じて税務当局間で条約に従った課税が行われていない状況を解決するための相互協議（Mutual

⁴² 金子・前掲注 41 484-485 頁。

⁴³ Jogarajan・前掲注 38 12 頁。

⁴⁴ 浅川雅嗣「我が国の新しい租税条約ポリシー」水野忠恒編著『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会・2005 年）36 頁。

⁴⁵ OECD(2014)・前掲注 7 28、33 頁。

Agreement Procedure)が行われるべき旨定めている (OECD モデル租税条約第 25 条)。

租税条約のもう一つの柱である脱税・租税回避の防止に関してもモデル租税条約はいくつかの規定を置いている。まず、国境を跨いだ脱税に対処するためには、税務当局間の情報交換が有効であり、モデル租税条約第 26 条は条約あるいは締結国における税法の執行のための税務当局間の情報交換について定めている。また、海外に存する子会社等の関連会社との間の取引が独立の第三者間で行われる取引と異なる価格や条件で行われれば、利得が海外関連企業に移転される可能性がある。このような状況を防止するため、モデル租税条約第 9 条(Associated Enterprises)は、関連会社間の取引条件が独立企業間における取引条件と異なっている場合には、独立企業間価格(*arm's length price*)に引き直して利得を計算することを定めている。このモデル租税条約第 9 条が定める独立企業原則(*arm's length principle*)は多くの国で移転価格税制として執行されている。

(2) 国際課税問題へのアプローチ

第 1 節(1)において主要な国際課税問題について示した。これらの国際課税問題は各国における税制のみでなく、国家間で締結される租税条約によって取り組まれている。他方、本研究における考察対象は OECD 等の国際機関を通じて形成される「国際的な規範」及びそのような国際的な規範の各国・地域における実施を促すメカニズムである。租税条約が基本的にはバイラテラルな作用であるとする、国際的な規範の形成及び実施とはマルチラテラルなメカニズムであると言えることが出来る。国際課税分野においてなぜマルチラテラルアプローチである国際的な規範が発達し、それにはどのようなメリットがあるのだろうか。

1899 年のオーストリア・ハンガリー・プロイセン間の租税条約以降、20 世紀初頭には二国間租税条約が徐々に発展してきた。それらの二国間条約相互間で直接的な「調整」は行われなかったものの、共通の要素、構造を持っていると言えた⁴⁶。第一次世界大戦後の 1920 年にブリュッセル開催された International Financial Conference において二重課税排除のためのアクションが求められ、1921 年に国際連盟 (League of Nations / Société des Nations) の財務委員会(Finance Committee)は国際二重課税の経済的側面の研究を開始している。当初はイタリア、オランダ、イギリス及びアメリカ合衆国の 4 カ国だけで始まった研究グループはヨーロッパを中心にメンバーを拡大し、1927 年には最初のモデル租税条約、つまり最初の国際課税に係る国際的な規範を発表している⁴⁷。

第一次世界大戦後の国際会議において二重課税という国際課税問題が取り上げられ

⁴⁶ Molenaar, Dick. 2006. *Taxation of International Performing Artistes*, p. 20. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

⁴⁷ Molenaar・前掲注 46 21-22 頁。

たことは、二重課税問題は特定の二国間のみに生じる現象ではなく、多数国間の相互関係において生じる問題であることを示している。また、国際連盟の場で当時の主要国間で検討が行われてモデル租税条約の形で国際的な規範が示されたように、共通の課題の解決のためには、二国間における協議ではなく多国間における原則的な考え方への合意がより効果的かつ効率的なアプローチであると言える。二重課税を排除する方法が二国間関係ごとに異なっていることにより、円滑な国際経済取引推進への障害となり、あるいは取引の流れが歪められる可能性があり。また、二国間関係ごとの取り扱いの違いを利用して二重非課税を引き出すなどの租税回避の機会ももたらされる恐れもある。黒田（2005）は第二次世界大戦前の二国間租税条約や国際課税に係る国際連盟の活動について以下のように評している⁴⁸。

「1930 年代末までには、国際課税に関する基本的なルールや原則のほとんどが何らかの形で提示されていたのであるが、それらは統一性と整合性を欠いていた。二重課税排除の方式もいくつかの方式が併存し、各国間で十分調整されていなかった。ある所得が国内源泉か国外源泉かを決定する「ソース・ルール」もあいまいであり、しばしば矛盾していた。おそらく、二重課税や課税の真空が数多く生じていたと思われる。国際化がますます進む世界において、適正な国際課税ルールの確立へ向けて強いリーダーシップが求められていたのである。」

金子（2015）もまた二国間租税条約とモデル租税条約の関係について、「租税条約が一般化し、その重要性が増大すると、租税条約の統一が新たな課題として登場してくる。この課題に答えて、（中略）OECD では、先進国間の租税条約のひな型として、モデル租税条約草案を作成して、加盟国間の条約がそれに準拠すべきことを呼びかけており、（後略）」と説明している⁴⁹。

国際課税問題への対応としてユニラテラル（国家単独）、バイラテラル及びマルチラテラルの3つのアプローチがあるところ、それらの特徴は以下のように図示することができる。

⁴⁸ 黒田東彦「世界経済秩序と国際課税ルール」水野忠恒編著『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会・2005年）369頁。

⁴⁹ 金子・前掲注41 488-489頁。

図 4：国際課税問題へのアプローチの特徴

アプローチ	ユニラテラル	バイラテラル	マルチラテラル
施策例	外国税額控除 外国子会社合算税制	租税条約 税務情報交換協定	モデル租税条約 移転価格ガイドライン 税務行政執行共助条約
メリット	国家単独の制度改正で 実施可能	二国間関係の安定・推進	国際的な制度調和の推進
デメリット	国際的な制度不調和 外国税務当局との協力が 行われない	国際的な制度不調和 条約・協定締結コスト	直接的な執行力無し (多国間条約を除く)

図 4 が示すようにユニラテラル（単独）及びバイラテラル（二国間）な施策のいずれにも、国際的な制度不調和をもたらす虞という課題が残る。国家間の相互経済関係の深化及びいわゆる先進国のみならず新興国、開発途上国における国際経済活動が活発化している現在においては、先進国間だけではないグローバルな制度調和がより強く求められていると言える。

他方、マルチラテラルなアプローチとして国際機関を通じて形成される国際的な規範については、税務行政執行共助条約（The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters）などの多国間条約を除き、直接的な執行力を有しておらず、国際的な規範は各国における税制、税務行政や二国間租税条約、税務情報交換協定において実施されて初めてその成果が実現するものである。

その意味ではユニラテラル、バイラテラル及びマルチラテラルの 3 つのアプローチの関係は、ユニラテラル➡バイラテラル➡マルチラテラルのような単線の関係ではなく、マルチラテラルなアプローチによる国際的な規範がユニラテラル及びバイラテラルアプローチの双方に影響を与える相関関係にあると言える。

他方、前述したように、マルチラテラルなアプローチの代表としてのモデル租税条約は第一次世界大戦後より作成作業が始まっている。2010 年代の現在において国際課税分野におけるマルチラテラルアプローチとしての国際課税規範を論じる意義はどこにあるのだろうか。

確かに、第一次世界大戦後からの歴史を持つモデル租税条約と、第 2 節（4）で紹介する 2010 年代になって新たに形成された金融口座自動的情報交換基準(Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters)や BEPS 最終報告書（OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports）といった国際課税規範は、同じソフトローとしての性質を持っていることに変わりはない。その一方で、国際課税規範の「名宛人」は大きく変容してきている。OECD モデル租

税条約などは、基本的にはヨーロッパの先進国が多数を占める OECD 加盟国間における議論によって形成され、OECD 加盟国によって準拠されることを一義的な目的としていた。ところが、1990 年代に始まった OECD による有害税制プロジェクトでは、タックスヘイヴンやオフショア金融センターといった、いわゆる先進国以外の国・地域にアプローチすることが求められ、2009 年頃を境にした国際課税フォーラムとしての G20 の興隆と共に、国際課税アジェンダは開発途上国をも包含するグローバルなプロセスとしての性質を有するようになっていく。

国際課税アジェンダの「射程」の変容を受けて、国際課税規範を巡るプロセスやプロセスに関与するプレイヤーもまた変容している。ヨーロッパの先進国を中心に構成される OECD 加盟国に比して新興国・開発途上国においては国際的規範実施のためのキャパシティは十分ではない。そのため、第 1 章第 1 節 (3) でも述べたように、国際的な規範の「形成」のみならず、各国・地域における「実施」も含めた全体的な「実現」プロセスとして考察して行くべきである。さらに進めて、規範形成の中心となる OECD のみならず、開発に関与する国際機関等、様々なプレイヤーから構成される、本研究のタイトルにもなっている「国際課税の規範実現に係るグローバル枠組み」として理解することが重要である。第 2 節においては、本研究のターゲットである国際的な規範の性質について検討した上で、国際課税分野における具体的な国際的規範に対する理解を深めたい。

第 2 節 国際課税に係る国際的な規範

(1) 国際的な規範

国際課税に係る国際的な規範を巡る背景と現状について考察するに当たっては、「国際課税に係る国際的な規範」とは何かが問題になり、その問いの前提として「国際的な規範」とはどのようなものであるのか検討することが求められる。

「国際的な規範」とは、広い意味では国家の枠を超えて順守が求められる約束、規則あるいは順守が期待される基準を指すと考えられる。拘束力を持つか持たないかで大きく二分することができる。杉浦（2014）は規範形成主体が国家か非国家か、規範執行方法がハード・司法的かソフト・非司法的かで規範の分類を行っている：

図 5：杉浦（2014）によるトランスナショナル・ガバナンスの基本的枠組み図式⁵⁰

	ハード（司法的）規制	ソフト（非司法的）規制
国家主体による 規範形成	I 国家による通常の統治 国家間関係としての国際政治	II 法律上の努力義務
非国家主体による 規範形成	III 例) 国際財務報告基準(IFRS) 国際商事仲介	IV 例) 企業行動規範ガイドライン (国連・OECD 等) 認証制度（森林管理協議会） 標準化（国際標準化機構）

本研究の対象となる国際的な規範とは図 5 においては、第 4 象限の非国家主体である OECD 等の国際機関により形成された直接的な執行力を持たない基準、ガイドラインが中心になる。二国間で締結された二重課税を排除し、税務当局間で協力するための租税条約は、国家主体により締結され、拘束力を持つので図 5 においては第 1 象限に該当すると考えられる。ただし、第 1 章第 1 節（1）で述べたように、多くの二国間条約は OECD や国際連合(United Nations)における作業で作成されたモデル租税条約に基づいている。その意味では、モデル租税条約は非国家主体によって形成され拘束力を持っていないことから図 5 の第 4 象限に位置付けられる。

また、国際課税分野では、両象限の中間的な性格を持つ規範である多国間条約も存する。The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters(税務行政執行共助条約)は 1988 年に OECD と Council of Europe/ Conseil de l'Europe において作成された、脱税及び租税回避に対処するための国際協力を目的とする多国間条約であり、2017 年 3 月現在署名ベースで 108 カ国・地域をカバーしている。この他、国際課税制度の包括的見直しを目指した BEPS プロジェクトのアクションの一つとして、既存の二国間租税条約を改正するための多国間協定である Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting も作成されている⁵¹。多国間条約は非国家である国際機関により形成されているが、署名・批准国にとっては国際条約としての拘束力をもつため、図 5 における第 3 象限に位置付けられるとも考えられよう。

⁵⁰ 杉浦・前掲注 29 120 頁。

⁵¹ Organisation for Economic Co-operation and Development. November 2016. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. Paris.

図 6：国際課税に係る規範の分類

	ハード（司法的）規制	ソフト（非司法的）規制
国家主体による 規範形成	I 各国・地域税法 二国間租税条約	II 各国・地域ガイドライン
国際機関を通じた 規範形成	III 多国間税務行政執行共助条約 BEPS に係る租税条約措置実 施のための多国間条約	IV モデル租税条約 移転価格ガイドライン 透明性と情報交換に関する 国際基準

図 6 は、国際課税に係る規範を杉浦（2014）による図 5 の枠組みに当てはめたものである。一つの特徴として、杉浦（2014）では非国家主体による規範形成について、OECD 等あくまで政府が正式構成員である国際機関あるいは Drezner(2007)の言うところの国際政府組織（international governmental organizations/IGOs）と、国際財務報告基準を定める IASB 等民間主体の組織あるいは Drezner(2007)による国際非政府組織（international nongovernmental organizations/NGOs）とを区分していなかったが⁵²、図 6 で示した国家主体以外によって形成される規範はいずれも政府を正式構成員とする国際機関を通じて制定されるものである。なお、OECD のような国際機関は、加盟国政府の立場を離れて意思決定を行うのではなく、あくまで政府職員が構成員となっている会議体において議論、意思決定を行うものであるところ、「国際機関による規範形成」ではなく、「国際機関を通じて規範形成」としている。

(2) ソフトロー

国際的なソフト規制（ソフトロー）でありながら各国の制度に大きな影響力を持つ事象が本研究の主要な考察対象であるところ、図 5 第 IV 象限にある国際機関を通じて形成されるソフト規制はソフトローとも呼ばれる。ソフトローとはどのようなものであるか。

杉浦(2014)はソフトローの特徴として、「国家による強制的なエンフォースメントの保障がない（法的な拘束力をもたない）ような規範」であり、「法的拘束力がないにもかかわらず現実の行動や実践については一定の効力（影響力）をもっている行動規範」である点を挙げ、さらに、ソフトローを理解するうえで重要な点として、「通常の法規範とは異なり、国家が直接形成する規範ではないものも含まれること」、及び「行動に何らかの影響を及ぼす行動規範の形成主体と規範の履行のエンフォース（執行）主体の

⁵² Drezner・前掲注 31 64-71 頁。

双方において、国家以外のものも含まれる」点を指摘している⁵³。また、OECD のレポート、*International Regulatory Co-operation: Addressing Global Challenges* (2013)ではソフトローを「行動規範、ガイドライン、ロードマップ、ピア・レビューなど、法的拘束力を持たない、あるいは拘束力が伝統的な法よりも弱い文書・手段(instruments)に基づく協力」と説明している⁵⁴。

政府間の国際的なネットワークが公共政策に大きなインパクトを与えているとする Slaughter(2004)は、「ソフトローのハードインパクト(The Hard Impact of Soft Law)」として、以下のように論じている⁵⁵。

「政府間ネットワークは、情報を広める (disseminate) する際に、しばしばベストプラクティスコード、モデル法制、管理運営原則 (governing principles) のような情報のインパクトを増す方法をとる。そのような勧告・勧奨 (exhortations) がある種のソフトローになるのである。伝統的な国際法作業(international lawmaking)が条約やその他の国際約束であるハードローとして機能するのに対し、国際的なガイダンスや法的拘束力の無い文書 (nonlegal instruments) の形で提供されるソフトローは、ハードローに勝るとも劣らない効果を持つ規制 (regulation) である。」

国際機関により制定される国際基準(standards)による国際金融システムの規制を論じる Brummer(2015)は、伝統的な法学者によるソフトローへの関心があまり高くない状況について以下のように説明している⁵⁶。

「法学者は、驚くべきことかもしれないが、(国際金融法という) 新興分野への取り組みに直ちに組み込まないでいる。企業法学者は、多くの国際合意は各国政府の執行に依存しているという理由から、国内の会社、銀行及び証券規制に焦点を当てる傾向がある。同様に、法哲学者は、国際金融法は中央集権化した執行を強制する権能 (coercive authority) を持っていないため、「法」とは言えないと論じている。
(中略) 国際金融に関する合意は法的拘束力のある条約の形式をとっていない。その代わり、グローバルルールや基準 (standards) は、非公式で拘束力の無いソフトロー合意として、多くの場合、(国家間というよりも) 規制当局間による合意と

⁵³ 杉浦・前掲注 29 107 頁。

⁵⁴ Organisation for Economic Co-operation and Development. 2013. *International Regulatory Co-operation: Addressing Global Challenges*, p. 156. Paris.

⁵⁵ Slaughter・前掲注 30 178 頁。

⁵⁶ Brummer・前掲注 33 3 頁。

して、その法的性質も様々な国際機関・組織により公表されている。国際金融法は、結果として、伝統的な国際法理論に照らして明確な性質を持つ国際法の他の分野に比して副次的な位置付け (backseat) になっているのである。」

Brummer(2015)はさらに、国際金融法分野では、国際的な規制の調整は、条約ではなくまずは正式な法的義務を課さないソフトロー方式 (soft law instruments) によってコミットされることが多いとし、ソフトローの形式を3つにグループ分けしている⁵⁷。

- ① ベストプラクティス
- ② 規制に係るレポートと情報 (regulatory reports and observations)
- ③ 情報共有と法執行協力 (enforcement cooperation)

① のベストプラクティスについては、証券規制等の一分野を概括的にカバーする場合は、基本原則 (core principles) と呼ばれ、金融機関等民間セクター向けのものには行為規範 (codes of conduct) と呼ばれる。各国の置かれた状況が大きく異なる中で、ベストプラクティスは健全かつ良好な規制システムにとって必要最小限の基準を示すものである。ベストプラクティスはさらに、開発途上国における能力構築の場面では「教科書的な」モデルとしての役割を果たす。規制システムをゼロから構築するのではなく、国際的な課題認識やコンセンサスを示すベストプラクティスを土台にすることにより、効率的な能力構築を行うことができるからである。

Brummer(2015)はレポートや分析されたデータもまたソフトローの重要な形式の一部としている。多くのレポートは、収集されたデータをそのまま示すだけではなく、見解や組織的対応の必要性をも含んでおり、政府における政策形成の土台ともなり得る。レポートは新しい課題に対する解決策を提示するものではないにせよ、原因について一定のコンセンサスを示すものであり、特定の施策を適切でないと価値判断を示すこともある。この観点からは、レポートはより詳細な規制施策への「通過駅(way stations)」の役割を果たしているということもできる。レポートに関与した政府の今後の対応を何ら拘束するものではないが、少なくともレポートに示された課題の意義(values or norms)に反する方向には向かわないことが期待されていると言えるのであり、レポートの文言は十分に議論され、練られたものになっている

レポートがソフトローの効果を持ち、より明確な形での規範への「通過駅」としての役割を果たしているという Brummer(2015)の指摘は、OECD を通じて定められた国際課税分野における規範にも当てはまる。例えば、税に係る透明性と情報交換に係る国際

⁵⁷ Brummer・前掲注 33 120-123 頁。

的な基準は現在 OECD の枠組みである Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes によって推進されているところであるが⁵⁸、税に係る透明性と情報交換に関するプロジェクトは 1998 年に OECD から発表された *Harmful Tax Competition: An Emerging Issue* と題したレポートに遡ることができる⁵⁹。当該 1998 年レポートはまず、「税に係る透明性と情報交換に関するプロジェクト」の前身である「有害税制(harmful tax practices)プロジェクト」に係る背景及び問題意識を論じ、いわゆるタックスヘイヴンについては、定義や判定基準を掲げた上で⁶⁰、リスト化して公表するという今後の作業の方向性を示している⁶¹。また、タックスヘイヴンに対する対応はその後のプロジェクトの進捗に応じ進化、発展しているところ⁶²、この 1998 年レポートは国際的な規範やベストプラクティスとして完成されたものとするよりむしろ、Brummer(2015)のいうところの「通過駅」としての性格をも持つものと考えることができる。

最後に 3 つ目のソフトローの形式として情報交換と法執行協力が挙げられている。多くの国際金融分野の合意には、法執行当局同士の情報交換や規制の執行に係る国際的な協力についての手続きを含んでいる。金融分野においては、金融規制当局間の協力は、正式は条約ではなく、規制当局間で合意される覚書 (memoranda of understanding/MoUs) に基づくことが多い。例えば、証券規制当局間の協力のための国際組織である IOSCO(International Organization of Securities Commissions) が証券規制当局間の情報交換及び法執行協力の国際的規範として推進する Multilateral Memorandum of Understanding Concerning Consultation and Cooperation and the Exchange of Information (協議・協力及び情報交換に関する多国間覚書) は国家が批准する条約ではなく、日本の金融庁や香港特別行政区の証券先物委員会(Securities and Futures Commission)等、金融・証券規制当局が署名主体となっている⁶³。他方、国際

⁵⁸ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2016 *Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes*. OECD, Paris.
<https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/terms-of-reference.pdf>

⁵⁹ 荒木知「国際課税の最近のトピック：OECD におけるタックスヘイヴンプロジェクトを中心に」『租税研究』(第 718 号・2009 年 8 月号) 123 頁。

⁶⁰ Organisation for Economic Co-operation and Development. 1998. *Harmful Tax Competition: An Emerging Issue*, pp. 21-25. Paris.

⁶¹ Organisation for Economic Co-operation and Development (1998)・前掲注 60 57 頁。

⁶² 例えば、OECD による 2001 年の有害税制プロジェクト進捗レポートにおいては、1998 年レポートで示されたタックスヘイヴンの判定基準が変更されている。Organisation for Economic Co-operation and Development. 2001. *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, p. 7. Paris.

⁶³ Araki, Satoru. December 2012. Cooperation among Asia-Pacific securities regulators. *International Financial Law Review*. London.

課税分野においては、税務当局間の税務に係る情報交換は、国が批准する租税条約の形でその法的根拠が定められている⁶⁴。

しかしながら、法執行当局同士の情報交換のための国際的な合意の形式が条約か覚書 (MoUs) かという違いはあるものの、国際課税分野においても、税務行政当局同士の情報交換がグローバルな規範の大きな柱であることは疑いがない。例えば、先に触れた OECD が推進する税に係る透明性と情報交換に関するプロジェクトについてみると、1998 年の有害な税の競争に関するレポート段階では、タックスヘイヴンの判定基準として①少ない税負担、②情報交換メカニズム不在、③透明性の欠如及び④実質的な活動が要求されない、の 4 点が示されていたところ、2001 年の進捗レポート、*The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report* ではこの内①の税負担と④の実質的な活動の 2 つの要素は検討項目から外され、結果、②の情報交換と③の透明性の改善にコミットしない国・地域が非協力的タックスヘイヴンであるという整理がなされている⁶⁵。そして 2009 年には OECD 加盟国と非加盟の新興国・開発途上国とが同じ立場から (on an equal footing) 取り組む枠組みとして、「情報交換 (exchange of information)」をその名称を含む Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes が OECD により既存の枠組みを改組する形で立ち上げられている⁶⁶。

タックスヘイヴンの判定基準から税率や税負担の要素が外された経緯が示すように、国際課税問題への対応にあたっては、税率を含む各国の租税政策を直接対象にするグローバルな規範の設定し、その規範の各国における執行を推進することにはハードルが高い。国境を越えてお金が自由に動くことを前提にする国際金融制度の発展のためには、国際的に共通の基盤、規範への指向も高くなるが、税制については各国がそれを制定する主権を持つと考えられている。先に紹介した有害税制に係る OECD による 2001 年の進捗レポート、*The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report* では、税負担をタックスヘイヴンの判定基準から除く理由として、'The OECD recognises that every jurisdiction has a right to determine whether to impose direct taxes and, if so, to determine the appropriate tax rate' (OECD は、全ての国・地域が直接税を課すかどうかを決定し、課すとしたならば適切な税率を決定する権利を

⁶⁴ OECD のモデル租税条約 (Model Tax Convention on Income and on Capital) 26 条が税務当局間の情報交換について規定している。

⁶⁵ 荒木・前掲注 59 124-125 頁。

⁶⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development. *Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Held in Mexico on 1-2 September 2009*, p. 1.
<https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/meetings/43610626.pdf>

持っていることを認識している)、としている⁶⁷。

税制についての規範をグローバルに推進することにはハードルが高いが、域内単一市場を目指す EU(European Union/ Union européenne/欧州連合)においては、加盟国間における税制の調和 (harmonisation) への議論が比較的進められている。しかしながら、EU においても税制の統合 (integration) ないし調和への道のりは容易ではない。Treaty on the Functioning of European Union(欧州連合の機能に関する条約)の 113 条及び 115 条は、間接税及び直接税の双方に関して EU の意思決定機関である理事会 (Council/Consilium) が全会一致でなければならない旨定めている。EU 法の観点から税分野の統合について論じた Schrauwen(2010)も、EU における税制の調和の問題の微妙さ (sensitivity) を認識し、税分野に関しては、立法権限が加盟国政府の手に固く握られており、EU の加盟国が増えるにつれて、税の調和に関して加盟国の支持を得るのがより難しくなっている状況を指摘している⁶⁸。その上で Schrauwen(2010)は、税制の直接的な調和だけでなく、EU 内外における税務行政当局間の協力推進等のソフトロー施策もまた、EU における税の調和への動きの一形態であると論じている⁶⁹。また、税務行政当局間の協力等の分野の各加盟国における専門家が定期的に集まって議論することにより、そのような専門家の「知識コミュニティ」が特定分野における EU 及び各国レベルの政策への影響力を備えるにいたる可能性を指摘している⁷⁰。

前述したように Brummer(2015)は情報共有と法執行協力をソフトローの「形式」として挙げる。他方で、情報交換及び法執行協力はグローバルに実施可能な規範の内容あるいはツールとして最も重要なものの一つである。例えば、2015 年 11 月に開催された G20 アンタルヤサミットの首脳コミュニケで支持が表明された国際課税に係る取り組みは、税務行政当局間の情報交換及び、国際的租税回避に対応するための国際課税ルールの包括的見直しである BEPS(Base Erosion and Profit Shifting)プロジェクトである⁷¹。BEPS プロジェクトについても、情報交換及び税務行政当局間の協力メカニズムによって担保される透明性 (transparency) の推進は、一貫性 (coherence) 及び実質性 (substance) と共に BEPS プロジェクトの大きな柱の一つとなっている⁷²。情報共

⁶⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development (2001)・前掲注 62

⁶⁸ Schrauwen, Annette. 2010. Sources of EU Law for Integration in Taxation, in Weber, Dennis, ed., *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, pp.15-16. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

⁶⁹ 例えば、EU 内外における税に係る透明性や情報交換等の国際協力の推進を提案した Commission of the European Communities. 28th April 2009. *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Promoting Good Governance in Tax Matters*. COM(2009)201 final. Bruxelles.

⁷⁰ Schrauwen・前掲注 68 20-23 頁。

⁷¹ 前掲注 18

⁷² Organisation for Economic Co-operation and Development. November 2013. *Policy*

有と法執行協力はソフトローの「形式」であるとともに、「内容」及び「ツール」であるとも考えられる。

Brummer(2015)はまた、国際金融システムの分析においてソフトローの果たす役割を重視し、伝統的な国際法の観点からの法的拘束力の有無では無く、執行を担保するメカニズムに着目すべきではないかと論じる⁷³。

「グローバルな金融システムにおいてどのようにソフトローが機能するか理解するためには、より広い観点から機構環境(*institutional environment*)を検討する必要がある。国際法の観点からよく言われる『ソフトローは調整メカニズムとしての長所を持っている』という指摘にも立脚するが、他方で、『ソフトローは拘束力を持たないものである』という一般的な考え方とは一線を画したい。規範が強制力や拘束力を持つ度合いは法的義務 (*obligation*) というよりも執行 (*enforcement*) の問題である。基準やベストプラクティスがたとえ非公式なものであったとしても、順守を執行させるメカニズムを有していたとしたら、たとえば伝統的な条約制定プロセスにより作られたものでないとしても、機能に着目する観点からは正に国際法と言えるのではないか。国際金融規制は、伝統的な権威あるプロセスから生み出されたものではないが、複雑な執行メカニズムによって支えられており、伝統的な国際法理論が考えるよりも強制性を持っているのである。」

本研究もまた、国際課税に係る国際的規範の観点から、政府機関及び複数の国際機関が関与する国際的規範の形成・執行システム、上記 Brummer(2015)の言うところの機構環境 (*institutional environment*) を分析し、そのシステムがソフトローでありながらどのように各国政府における執行を促し、実現させるメカニズムを有しているのか明らかにするのを大きな目的にしている。

(3) 税分野におけるソフトロー

(2)において、ソフトロー施策もまたが EU における税の調和への動きの一形態と論じる Schrauwen(2010)の説を紹介した。税法学の観点から、ソフトローはハードロー

Brief: Taxing Multinational Enterprises. Paris. なお、BEPS プロジェクトにより提案された具体的施策の中には、税務行政当局から納税者に示された個別税務取り扱い (*tax rulings*)、納税者から税務行政当局に開示された採用している税務リスクの高いタックスプランニング (*aggressive tax planning arrangements*) 及び移転価格税制により多国籍企業から税務行政当局に提出が求められる国別報告書 (*County-by-Country Reports*) を国際的情報交換メカニズムを用いて税務行政当局間で共有することが含まれている。

⁷³ Brummer・前掲注 33 5 頁。

との対比も含め、どのように考察されているのだろうか。Schrauwen(2010)と同様に主として EU の文脈においていくつかの検討が行われている。まず、Sarmiento(2010)は、ハードローとソフトローの線引きは容易でないとしつつ、ハードローと対比するところのソフトローは、「直接的な拘束力を持たず、司法等の伝統的な権限を通じて執行することのできない行為基準 (standards of conduct) を課す目的で制定されるもの」と一定の定義を試みている⁷⁴。その上で Sarmiento(2010)は、ソフトローが司法手続きにおいて果たす「解釈」の役割を重視している⁷⁵。Sarmiento(2010)のこの指摘については、第 1 章第 1 節 (1) で触れたように、グローバルな国際課税規範、ソフトローの一つである OECD のモデル租税条約の注釈(Commentaries)は、ハードローである二国間租税条約の解釈、適用に際しての指針として広く活用されている点を挙げたい⁷⁶。

Kemmeren(2010)は、EU 法の観点からの税分野におけるハードロー形式 (hard-law instruments) として、規則(regulations)、指令、決定、多国間租税条約及び二国間租税条約を挙げ、ソフトロー形式の代表例として、EU 内における有害税制の排除を目指す Code of Conduct for business taxation(法人課税に関する行為規範)を挙げる⁷⁷。Kemmeren(2010)はさらに、このようなソフトローは、EU 加盟国に法的義務を課すものではないが、加盟国の国内税制にインパクトを与え得るものであり、とりわけ、Code of Conduct for business taxation と EU 法における State aid(国家補助)規制のように、ソフトローをハードローと組み合わせることは効果的な戦略であると指摘する⁷⁸。

Gribnau(2010)もまた、EU ソフトローとしての Code of Conduct for business taxation の果たしている役割に注目している。Code of Conduct for business taxation は、非居住企業のみ到低い法人税率を適用する等の EU 単一市場における公正を阻害す

⁷⁴ Sarmiento, Daniel. 2010. The Function of EU Soft Law, in Weber, Dennis, ed., *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, pp.55-56. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

⁷⁵ Sarmiento・前掲注 74 57-60 頁。

⁷⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development(2014) 前掲注 7

⁷⁷ Kemmeren, Eric C.C.M. 2010. Sources of EU Law for European Tax Integration: Well-Known and Alternative Legal Instruments, in Weber, Dennis, ed., *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, pp.38-43. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

⁷⁸ Treaty on the Functioning of European Union(欧州連合の機能に関する条約)107 条は競争を歪める State aid(国家補助)を原則禁止する。2013 年頃より、欧州委員会 (European Commission) は税務当局から企業に発出される個別取り扱い通達 (tax rulings) について State aid 規制の観点から調査を開始し、2015 年 10 月に欧州委員会は、ルクセンブルクにおける Fiat 社へ、オランダにおける Starbucks 社への個別取り扱い通達が不当に税負担を減少させる State aid 規制違反と決定した。European Commission. 21st October 2015. Press release - *Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU state aid rules*. Bruxelles. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm

るような有害税制の除去を目的として EU の ECOFIN (経済財政) 理事会により 1997 年 12 月に定められた規範である⁷⁹。Gribnau(2010)はソフトローとしての Code of Conduct for business taxation の成果について次のように評価する⁸⁰。

「当該 Code は加盟国を拘束しないソフトロー形式である。しかしながら、その制定は税分野での協力の推進にとって重要な進捗である。『ハードローによる手法が失敗した事項についてゆっくりと進めることにより、Code は大まかな言葉で協調への原則の合意を取り付けた。』Code が拘束性を持たないことは弱みでなく強みとも解される。加盟国間の同調圧力 (peer pressure) により、加盟国は Code を真剣に受け止め、多くの税制が Code に沿って改められた。この Code of Conduct は非常に効果的な政治的施策 (instrument) であると考えられている。Code of Conduct を受けて発表された Primarolo レポートは有害な税の競争との戦いにおける画期的な一歩である⁸¹。レポートは有害税制のブラックリストを含むだけでなく、有害税制判定のための基準も示している。従って、消極的な意味での統合 (integration) が、加盟国による調査対象となった税制の適用を停止することにより達成された。」

EU 法以外の観点から国際課税分野におけるソフトローはどのように考えられているだろうか。Grinberg(2016)は、ソフトローを積極的に定義づけてはいないが、第 1 章第 1 節 (1) でも触れた OECD モデル租税条約を国際課税分野におけるソフトロー規範の代表として挙げ、各国の締結する租税条約の内容に大きな影響を与えていることから、「驚くほど自己執行能力がある (surprisingly self-enforcing)」としている⁸²。また、Grindberg(2016)は G20 が支持する国際課税分野の施策の多くがソフトロー規範であ

⁷⁹ Council. 6th January 1998. *Conclusions of the ECOFIN Council meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy* (98/C 2/01). Official Journal of the European Communities, Bruxelles.

⁸⁰ Gribnau, Hand. 2010. The Code of Conduct for Business Taxation: An Evaluation of an EU Soft-Law Instrument, in Weber, Dennis, ed., *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, p.70. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

⁸¹ 1997 年に定められた Code of Conduct for business taxation を受けて、1998 年に加盟国における有害税制の審査を行うために英国 Paymaster General である D. Parimarolo を議長とする Code of Conduct Group (Business Taxation) が立ち上げられた。1999 年に当該 Code of Conduct Group は最終報告である Primarolo レポートを発表。Council of the European Union. 23rd November 1999. *Code of Conduct (Business Taxation)*, SN 4901/99. Bruxelles.

⁸² Grinberg・前掲注 25 1141 頁。

ることを指摘すると共に⁸³、G20 も含め様々な役割の国際機関が関与する国際的規範の制定から各国による執行までの過程をソフトロー・メタフレームワーク（soft-law meta-framework）として規定する⁸⁴。

以上にみたように、とりわけ EU における税の統合あるいは調和の観点からのソフトローの考察はグローバルな国際課税規範の検討にあたっても大いに参考になるものである。ソフトロー規範を定義することは容易ではないが、共通する点はハードローのような法的拘束力が無い点である。他方、Sarmiento(2010)はハードローでないからといって全ての文書がソフトローになるわけではないと当然の指摘をしている⁸⁵。国際的なソフトローとしての固有の性格としては、ソフトローの対象、宛先である国の政策に反映されることが想定、期待されており、その方向に国を向けさせるメカニズムを有していることであると言える。

Gribnau(2010)によるソフトローとしての Code of Conduct for business taxation による EU 加盟国における有害税制除去のプロセスの分析は興味深い。OECD も同様に推進している有害税制や透明性と情報交換プロジェクトを分析する先行研究が必ずしも多くない中で、EU の文脈での検討は国際課税分野におけるグローバルなソフトローの役割及び機能を考察する上で大いに参考になるであろう。もっとも、Kemmeren(2010)らが指摘するような EU における Code of Conduct for business taxation のようなソフトローと欧州連合の機能に関する条約で定められた State aid 規制のようなハードローの相乗効果あるいは補完効果については、政策執行機関である欧州委員会や司法機関である欧州連合司法裁判所を持ち執行力を持つ EU という国家連合体において可能になるものであり⁸⁶、国際課税分野におけるグローバルな規範において、多国間税務行政執行共助条約等の多国間条約の署名国の場合を除き、広範な拘束力を見出すのは難しいと考えられる。

Grindberg(2016)が提唱する様々な役割の国際機関が関与する国際的な規範実現のためのソフトロー・メタフレームワークについては、本研究の中核テーマであり、先行研

⁸³ Grinberg・前掲注 25 1151 頁。

⁸⁴ Grinberg・前掲注 25 1147 頁。

⁸⁵ Sarmiento・前掲注 74 56 頁。Sarmiento(2010)は、ハードローでないからといって、例えば欧州委員会（European Commission）の委員からのラブレターのようなものまでソフトローと呼ぶのではないと指摘する。

⁸⁶ 前掲注 78 に示した欧州委員会が 2015 年 10 月にルクセンブルクにおける Fiat 社へ、オランダにおける Starbucks 社への個別取り扱い通達が State aid 規制違反としたケースでは、ルクセンブルク及びオランダの税務当局が両社からそれぞれ 2000 万—3000 万ユーロを徴収することを命じている。Treaty on the Functioning of European Union(欧州連合の機能に関する条約)108 条第 2 項は、欧州委員会は加盟国に State aid 違反行為を停止するよう命ずることができ、加盟国が応じない場合には欧州連合司法裁判所に提訴することができる旨定めている。

究について論じる第三章において詳しく検討することとしたい。

(4) 国際課税分野における国際的規範

国際課税分野における国際的な規範にはどのようなものがあるのだろうか。まず、(1)の図6で示した国際課税に係る規範の分類の内、第III象限及び第IV象限に該当する、国単位ではなく国際機関の活動を通じて作り出され、多国間における税制及び税務行政に影響を与える規範が基本的な考察の対象になる。

図6の第III象限に示された多国間条約の一つであるOECDとCouncil of Europeにおいて作られた税務行政執行共助条約(The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)は、税務情報交換、徴収共助及び送達共助という税務行政執行上の相互支援を行うことを目的としており、署名国に対して、国家間の関係に直接適用される執行力を有するハード規制として機能する。ただし、署名国に対してもペナルティを課すような強制力を持っているわけではない点に留意は必要である。多国間税務行政執行共助条約24条(条約の執行)は、個別ケースに係る条約の適用や条約の一般的な執行、解釈に署名国間で疑義が生じた場合には、当該国間の相互協議で解決するよう努めるべきと定めている。

ただし、本研究の考察の比重は、図6の第IV象限に示されたソフトロー規範にある。国際課税に関するグローバルな規範としてはハードローよりもソフトローの方が数が多く、ソフトローをどのようなメカニズムの下各国における執行を確保して行くのが研究の焦点であるからである。宮崎(2007)は、OECD及び国際連合のモデル租税条約やOECDの移転価格ガイドラインなどを挙げ、これらは(図6の第I象限に示された)国際課税領域におけるハードローたる租税条約、場合によっては国際租税法規範の解釈をも補充する機能を担う存在であると考えられるため、(国家主体によって形成された)規範を補充するソフトローであると整理している⁸⁷。(3)で見たSarmiento(2010)が指摘

したように、ソフトロー規範を明確に定義することができず、国際機関から出されるレポートが全てソフトローに該当すると考えることはできないものの、以下のようなものが代表的なソフトロー規範として考えられる。

- ① OECDモデル租税条約(Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital)
- ② 国際連合モデル租税条約(United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries)

⁸⁷ 宮崎裕子「国際課税におけるデファクト・スタンダード―「他国」規範・準規範と「時刻」の規範形成―」『ソフトロー研究』(第9号・2007年7月)80頁。

- ③ OECD 移転価格ガイドライン (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)
- ④ 税に係る透明性及び情報交換に関するグローバルフォーラムによる透明性及び要請ベース情報交換に係る国際基準 (international standard of transparency and exchange of information on request) ⁸⁸
- ⑤ OECD 金融口座自動的情報交換基準 (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters)
- ⑥ OECD BEPS 最終報告書 (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports) ⁸⁹

まず、上記の代表的な国際課税に係る国際的なソフトロー規範の内、制定の中心となった国際機関からみると、②の国際連合(United Nations)モデル租税条約を除くといずれも OECD における議論を通じて制定されている。税に係る透明性及び情報交換に係るグローバルフォーラム (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes) も OECD が主導する OECD 加盟国・非加盟国が平等の立場で(on an equal footing)協働するための枠組みである。

① の OECD モデル租税条約は、1920 年代における国際連盟 (League of Nations / Société des Nations) によって作られたモデル租税条約の成果を引き継ぐ最も歴史のある国際課税に係る規範であり、現在 3,500 以上あるとも言われている二国間租税条約に大きな影響を与えている。

② の国際連合モデル租税条約もまた、OECD モデル租税条約と共に二国間租税条約に影響を与えている規範であるが、投資の受け入れ国 (source country) の立場になることが多い開発途上国の立場から、先行する OECD モデル条約を参照して 1980 年に作られたモデルである ⁹⁰。

国際的二重課税を始めとする国境を跨ぐ国際課税問題に対処するための基本的なイ

⁸⁸ ‘international standard’ of transparency and exchange of information on request と題する文書はないが、OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes による *2016 Terms of Reference to Monitor and Review Progress towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes* が透明性と要請(on request)ベース情報交換の国際基準を解説している。

⁸⁹ 2015 年 10 月に公表された OECD の BEPS 最終報告書は 15 項目のアクションごとの報告書をまとめたパッケージの体裁をとっている。

⁹⁰ Department of Economic & Social Affairs, United Nations. 2011. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, pp. vi-ix. New York.

Organisation for Economic Co-operation and Development. July 2014. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (as it read on 15 July 2014)*, pp. 9-10. Paris.

ンフストラクチャが租税条約であり、③から⑥までの国際的な規範は、広い意味ではより個別的な国際課税問題に対処するためにモデル租税条約から派生した、あるいは補完するための規範であるということもできる。

③ の OECD 移転価格ガイドラインは、多国籍企業における国境を跨ぐ親子会社等の関連会社（associated enterprises）間の取引は独立企業間の取引と同様の価格でなされるべきとする（独立企業原則/ arm's length principle）国際的な移転価格税制⁹¹の適用に当たってのガイドライン・指針であり、1979 年に前身となるレポート⁹²が公表されている。国際的な規範としての独立企業原則は OECD（及び国際連合）モデル条約の 9 条に関連会社間の取引として定められており、OECD 移転価格ガイドラインはモデル条約 9 条が定める独立企業原則を各国が移転価格税制の形で執行する際に参照されるべき国際的規範であると言える⁹³。

④ と⑤は税務当局間の情報交換に係る国際的規範である。脱税等の調査のための税務情報の交換メカニズムについては、要請ベース（on request）と自動（automatic）情報交換があるが、いずれも税務情報交換を可能とする法的根拠は二国間租税条約あるいは多国間税務行政執行共助条約であり、OECD（及び国際連合）モデル条約第 26 条及び多国間税務行政執行共助条約第 4-10 条が情報交換（Exchange of information）について規定している。二つの情報交換メカニズムの内、要請ベース情報交換の方が先行している。1996 年に OECD 閣僚理事会による要請を受けて始まった OECD の有害税制プロジェクトの進捗の過程で、いわゆるタックスヘイヴンやオフショア金融センター対策の文脈において透明性及び情報交換に関する国際的に合意された規範が形成されてきたものである⁹⁴。

他方、自動情報交換に関する国際基準は比較的新しい。2010 年に米国で成立した FATCA(Foreign Account Tax Compliance Act)を受け、米国人に係る金融口座の情報が米国政府に提供されることが求められることになったところ、米国との間だけでなく、各国間で金融口座に係る自動的情報交換を行う共通基準の設定を求める声が特にヨーロッパ諸国の間から上がったことを背景に、2014 年 7 月に OECD より金融口座自動的情報交換基準（Common Reporting Standard）として発表されたものである⁹⁵。

⁹¹ 移転価格税制は各国の国内法で具体的な規定が定められている。米国においては 1986 年内国歳入法典（Internal Revenue Code of 1986）482 条が関連会社間の所得の再配分について定めており、移転価格税制の根拠になっている。

⁹² OECD Committee on Fiscal Affairs. 1979. *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

⁹³ Organisation for Economic Co-operation and Development (2014)・前掲注 7 183 頁。

⁹⁴ Araki・前掲注 26 3 頁。

⁹⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development. July 2014. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters: Common Reporting Standard*, pp. 5-7. Paris. なお、Thomas Piketty(2013)は国際的なレベルで

最後に、⑥の BEPS(Base Erosion and Profit Shifting)プロジェクトに係る最終報告書については、2015 年 10 月に発表されたものであり、ソフトロー規範の性質を持つものとしては最も新しいものであると言える。ただし、前述の①－⑤のソフトロー規範との違いは、BEPS プロジェクトは、所得を実際の活動がほとんど行われていない地域に移すことにより税負担を減少させるような国際的租税回避対抗するための 15 の異なったアクションから構成されるパッケージであり、提案する対抗策はアクションごとに異なっている点である。

15 のアクションの内あるものは recommendations(提案・勧告)の形をとり各国の国内法上の対応を求めており（例えば、Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements（ハイブリッドミスマッチ）に関するアクション 2）⁹⁶、①の OECD モデル租税条約や③の移転価格ガイドラインの改定を求めるものもある（例えば、モデル租税条約につき Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances（条約濫用の防止）に関するアクション 6、移転価格ガイドラインにつき Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting（移転価格税制に係る文書化）に関するアクション 13⁹⁷）。さらに、個々のアクションのソフトロー規範性についてみると、例えば Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance（有害税制）に関するアクション 5 や Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective(紛争解決メカニズム)に関するアクション 14 については、それぞれ有害税制とされる判定基準を見直し、税務当局間の相互協議の最低基準を示した上で、モニタリング及び相互審査プロセスを提案しており、最終報告書自体がソフトロー規範であるとも考えられる⁹⁸。

このように、15 のアクションのアウトプットの態様が異なっている中で、BEPS 最

の累進資産課税導入の観点から銀行情報の自動的情報交換の推進を主張する。Pikkety, Thomas. 2013. *Le Capital au XXI^e siècle*, p. 846. Seuil, Paris.

⁹⁶ 日本においては、BEPS プロジェクトの議論を踏まえ、2015（平成 27）年度の税制改正において、国際的な二重非課税を防止する観点から外国子会社配当益金不算入制度が見直され、外国子会社において損金に算入される配当を外国子会社配当益金不算入制度の適用対象から除外することとされた（法人税法（昭和 40 年法律第三十四号）第 23 条の 2 第 2 項参照）。

⁹⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*. Paris.

⁹⁸ Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*. Paris.

終報告書のパッケージが一体としてソフトローであると言えるのかという疑問が生じる。これについては、ソフトロー規範性にはアクションごとに強弱があるものの、BEPSという一定の枠組みでソフトローであると言えると考えられる。2016年2月にはBEPSプロジェクトに関する新しいグローバルな枠組みを立ち上げることが発表され⁹⁹、2016年6月にBEPSに係る包摂的枠組み(Inclusive Framework on BEPS)の第1回会合が京都で開催されている¹⁰⁰。新しい包摂的枠組みのメンバーはBEPSプロジェクトにコミットする国・地域に開かれており、活動内容としてBEPSに係る議論の継続と共に、有害税制（アクション5）、条約濫用の防止（アクション6）、移転価格税制に係る文書化（アクション13）及び紛争解決メカニズム（アクション14）の4アクションに係る各国における執行のモニタリング及び審査が挙げられている。(3)における税分野におけるソフトローの議論でも見たように、規範の各国の施策に反映させるようなメカニズムを有していることがソフトローの固有の性質であると言えるところ、モニタリング及び審査活動を予定する新たなBEPSに係るグローバルな枠組みにより、BEPS最終報告書は全部ではないにせよソフトローとしての規範性を有していると言えるであろう。

第3節 国際課税に係る国際的規範を巡る背景

(1) 黎明期

第3節では、国際課税に係る国際的規範の形成過程がどのように変容して現代に至っているのか歴史的背景という観点から考察したい。とりわけ、2009年頃からの主要国の国際経済フォーラムとしてのG20の勃興と共に、国際課税が国際経済問題の一つとしてスポットライトを浴びるようになり、「G20時代」の下、国際的規範の形成・実施プロセスもまた変容を遂げるようになった過程を示すのが第3節の目的である。

国際課税に係る規範はどこまで遡れるのだろうか。国際的二重課税は最も重要な国際課税問題と考えられており、国家間で結ばれる租税条約は国際課税問題に対処する基本的なインフラストラクチャである。第1節(1)でも述べたように、二重課税排除を目的とした世界最初の租税条約は1899年にオーストリアーハンガリーとプロイセン間で結

⁹⁹ Organisation for Economic Co-operation and Development. 23rd February 2016. *All interested countries and jurisdictions to be invited to join global efforts led by the OECD and G20 to close international tax loopholes*. Paris.

<http://www.oecd.org/tax/all-interested-countries-and-jurisdictions-to-be-invited-to-join-global-efforts-led-by-the-oecd-and-g20-to-close-international-tax-loopholes.htm>

¹⁰⁰ Organisation for Economic Co-operation and Development. 30th June 2016. *First meeting of the new inclusive framework to tackle Base Erosion and Profit Shifting marks a new era in international tax co-operation*.

<http://www.oecd.org/ctp/beps/first-meeting-of-the-new-inclusive-framework-to-tackle-base-erosion-and-profit-shifting-marks-a-new-era-in-international-tax-co-operation.htm>

ばれたとされている¹⁰¹。

二重課税等の国際課税問題のスムーズな解決のためには、多くの国の共通理解を反映し、二国間の租税条約に反映されるようなモデルあるいは指針が存することが望ましいところ、国際的ソフトロー規範としてのモデル租税条約への需要が生まれた。国際的二重課税の研究とモデル租税条約作成の作業は、第一次世界大戦後に設立された国際連盟（League of Nations/ Société des Nations）の財務委員会（Financial Committee）を通じて1921年頃に始まり、1927年には最初の国際連盟モデル租税条約が起草された¹⁰²。1929年には、国境を超えて活動する多国籍企業の事業所得の配分、すなわち二重課税問題に係るルール作り等に取り組むために、国際連盟は租税委員会（Fiscal Committee）を立ち上げた¹⁰³。この委員会は現在のOECDの租税委員会（Committee on Fiscal Affairs）の先駆けであるとも考えられ、国際課税を中心とする税の課題に取り組む最初の国際的機構あるいは常設の国際的枠組みとしての意義を有するものであると言える。国際連盟はその解散直前の1946年にもロンドンモデルと呼ばれるモデル租税条約を作成した上で、税に関する作業は国際連合（United Nations）に引き継がれた。

（2）国際連合からOECDへ

1946年に国際連合も税財政問題を取り扱う財政委員会（Fiscal Commission）を立ち上げたものの、1954年にはその機能を停止し¹⁰⁴、国際課税問題は元々欧州復興のためのマーシャルプランの管理運営を目的として設立されたOECDの前身であるOEEC（Organisation for European Economic Co-operation/Organisation européenne de coopération économique）に再度引き継がれた。OEECにおいても1956年に租税委員会（Fiscal Committee）が立ち上げられ、二重課税排除に関する作業を行った。欧州復興が完了したことを受け、1961年にOEECは国際経済や開発政策に関して先進国間で幅広く協議するための国際機関としてOECDに改組された。この間も租税委員会は議論を続け、1963年にはDraft Double Taxation Convention on Income and Capital というOECDとしての初めてのモデル租税条約を発表している¹⁰⁵。なお、OEEC時代から活動してきたFiscal Committee（租税委員会）は1971年に現在のCommittee on

¹⁰¹ Jogarajan・前掲注43

¹⁰² Department of Economic & Social Affairs, United Nations. 2001. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, p. xv. New York.

¹⁰³ Department of Economic & Social Affairs, United Nations・前掲注102 xvi 頁。

¹⁰⁴ 国際連合の財政委員会が機能しなかった理由として、Piccotto(2011)は冷戦と南北問題、そして国際経済問題を扱ういわゆるブレトンウッズ機関（IMF と IBRD(国際復興開発銀行)）との競合を理由に挙げている。Piccotto, Salomone. 2011. *Regulating Global Corporate Capitalism*, p. 223. Cambridge University Press, Cambridge.

¹⁰⁵ Department of Economic & Social Affairs, United Nations・前掲注102 xvii-xviii 頁。

Fiscal Affairs(租税(問題)委員会)へと名称を変更している¹⁰⁶。租税条約に関する加盟国の経験や税制及びビジネス環境の変化を受け、1963年のOECDモデル租税条約は1977年に改正された後、定期的に改正されており、第1章第1節(1)で述べたように、とりわけ先進国における租税条約の一般的ひな型として大きな影響力を持ち現在に至っている¹⁰⁷。

上記の通り、1920年代からの租税条約に関する国際連盟の活動は戦後一時期の国際連合を経てOECDに引き継がれていると考えられる。では、もう一つのモデル租税条約である国際連合モデルはどのようにして生まれてきたのだろうか。1963年に初めてのOECDモデル租税条約が公表された後、国際連合においても先進国と開発途上国間での二国間租税条約締結を促進することの重要性が認識され、1968年には国際連合事務総長により租税条約に関する専門家アドホックグループ(Ad Hoc Group of Experts)が立ち上げられた。この専門家アドホックグループによる議論の積み重ねを経て、1980年に先進国と開発途上国間の国際連合モデル租税条約(United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries)が公表された¹⁰⁸。この国際連合モデル租税条約も、OECDモデル租税条約と同様に定期的に改定されている。

(3) 移転価格ガイドライン

第2節(4)で述べたように、移転価格税制とは親子会社等の関連会社間の取引は独立した企業同士の取引と同じ価格・条件でなされること(独立企業原則/arm's length principle)を求める税制である。この独立企業原則は1920年代から1930年代のフランス、英国及び米国の租税条約に盛り込まれており、国際的規範としては、1936年の国際連盟モデル租税条約に独立企業原則に係る条項が盛り込まれたとされている¹⁰⁹。独立企業原則は1963年のOECDモデル租税条約第9条にも盛り込まれ、現在のOECD及び国際連合モデル条約第9条に引き継がれている。

1960年代になり国境を跨ぐ多国籍企業の活動の活発化を受け、OECD加盟国は移転価格に関する税務行政当局のための指針の必要性を認識するようになった¹¹⁰。1968年には米国財務省が企業グループ内の取引に関する規則を制定しており、OECDにおけ

¹⁰⁶ Fiscal Committee と Committee on Fiscal Affairs を厳密に日本語に訳し分ければ Committee on Fiscal Affairs は租税問題委員会となり得るが、OECD 日本政府代表部等日本政府は単に租税委員会としている。OECD 日本政府代表部「OECD の概要：租税委員会 - Committee on Fiscal Affairs」：<http://www.oecd.emb-japan.go.jp/about/4-6.html>

¹⁰⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development (2014)・前掲注 7 8-10 頁。

¹⁰⁸ Department of Economic & Social Affairs, United Nations ・前掲注 90 p. vii.

¹⁰⁹ United Nations Secretariat. June 2001. *Transfer Pricing: History-State of the Art-Perspectives*, p. 6. Genève.

¹¹⁰ United Nations Secretariat ・前掲注 109 7 頁。

る議論にも影響を与えている。

1979 年に OECD 租税委員会は *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* と題するレポートを発表する。この 1979 年レポートは 1995 年に *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* と改題して改定され、定期的に改定されている。

元々 1979 年レポートが作成された際には、移転価格税制に関する国際的規範というよりも移転価格税に執行に際しての論点や独立企業間価格算定手法の提示を意図していたとされるが、OECD 理事会は加盟国の税務行政当局にこれらのレポートやガイドラインに沿って移転価格税制を執行するよう勧告しており、勧告として法的拘束力はないものの、加盟国の税務行政に影響力を与える権威を有している¹¹¹。なお、1996 年の G7(Group of Seven)リヨンサミットの経済分野におけるコミュニケにおいても、移転価格分野における OECD の活動への支持が表明されている¹¹²。多くの OECD 加盟国においては、OECD 移転価格ガイドラインは移転価格税制に係る法令・規則において直接言及されており¹¹³、裁判においては、税務行政当局は（法律で特段に定めがない限り）当該レポートに拘束されると解されることもあるようである¹¹⁴。

(4) いわゆるタックスヘイヴンを含む有害税制への取り組み

(3) までに述べてきたモデル租税条約や移転価格ガイドラインは、OECD 加盟国など、一定の枠組みの中で議論しコンセンサスを得、アウトプットの対象も一義的には OECD 加盟国などであった。しかしながら、1990 年代に OECD を中心として始まった有害税制(harmful tax practices)に関するプロジェクトは、各国に公正な競争を歪めるとされた税制の変更を求めて行くものであり、また、公正な競争の土壌(level playing field)を確保するためには、OECD 加盟国のみならず、いわゆるタックスヘイヴンやオフショア金融センターへの働きかけが不可欠という点でこれまでの OECD における活動とは異なった側面を持っている。

有害税制プロジェクトは、1996 年 5 月の OECD 閣僚理事会のコミュニケが OECD

¹¹¹ OECD 理事会による *Recommendation of the Council on the Determination of Transfer Pricing between Associated Enterprises* [C(95)126/Final] as amended は加盟国の税務行政当局に、1995 年の移転価格ガイドラインとその改定版に沿って移転価格税制を執行すること、納税者にも移転価格ガイドラインに沿うよう奨励すること等を勧告している。

¹¹² G7 Lyon Summit. 28th June 1996. *Economic Communiqué: Making a Success of Globalization for the Benefit of All*, Paragraph 16. Lyon.

¹¹³ 例えば、英国において移転価格税制を含む国際課税に関して定める Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 第 164 条は、移転価格税制について OECD 移転価格ガイドライン等の原則に沿って解されるべき旨規定している。

¹¹⁴ United Nations Secretariat・前掲注 109 9 頁。

に有害な税の競争もたらす投資や金融さらには各国の税源（national tax bases）への悪影響への対策の検討・策定を求めたことに始まる¹¹⁵。翌月の1996年6月に開催されたG7リヨンサミットの経済分野におけるコミュニケも、金融活動等を引き付ける税制は、貿易や投資に悪影響を与える国家間の有害な税の競争を招き、各国の税源の浸食をもたらす虞がある旨指摘した上で、OECDに多国間の枠組み（multilateral approach）の下に有害な税の競争の問題に取り組むよう促している¹¹⁶。

このようなOECD閣僚理事会及びG7の支持を受けてOECD租税委員会は作業を開始し、1998年には*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*と題する最初のレポートを発表している。この1998年レポートでは、税をほとんど課さない国・地域である「タックスヘイヴン」と、税制は整備されている国における特定の所得について税をほとんど課さないような「有害な税優遇措置(harmful preferential tax regimes)」の二つを有害税制(harmful tax practices)と位置付けている¹¹⁷。その上でタックスヘイヴン及び有害な税優遇措置の判定基準を示している。両者の判定基準は似ているが、タックスヘイヴンについては、①税負担がほとんど無い、②情報交換が効果的でない、③透明性の欠如、及び④実質的な活動が要求されない、の4つの要素を掲げている¹¹⁸。さらに、有害税制対策として、OECD加盟国に対しては、有害な税優遇措置の有無を審査し、有害な税優遇措置が存する場合には5年以内に撤廃すること、タックスヘイヴンに対しては、OECD租税委員会の枠組みでタックスヘイヴンのリストを作成することが勧告された¹¹⁹。なお、1998年4月にOECD理事会は加盟国が1998年レポートの勧告に従うよう求めることを採択しているが、OECD加盟国であるルクセンブルク及びスイスは棄権している¹²⁰。

2000年にOECDは有害税制プロジェクトの進捗レポート、*Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*をOECD閣僚理事会に提出している。2000年進捗レポートでは、OECD加盟国における47の潜在的に有害と考えられる税優遇措置と共に、1998年レポートのタックスヘイヴ

¹¹⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development. 1996. *Meeting of the Council at Ministerial Level, Paris, 21-22 May 1996: Communiqué*, Paragraph 15(xv).

¹¹⁶ G7 Lyon Summit・前掲注 112

¹¹⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development (1998)・前掲注 60 19-21 頁。

¹¹⁸ Organisation for Economic Co-operation and Development (1998)・前掲注 60 22-25 頁。

¹¹⁹ Organisation for Economic Co-operation and Development (1998)・前掲注 60 53-57 頁。

¹²⁰ Organisation for Economic Co-operation and Development. 9th April 1998. *Recommendation of the Council on Counteracting Harmful Tax Competition* (C(98)17/FINAL). Paris.

ンの基準を満たす 35 の国・地域のリストが公表された¹²¹。しかしながら、35 の国・地域の中には、6 つの一般的にはタックスヘイヴンと考えられている国・地域—英領バミューダ、英領ケイマン諸島、キプロス、マルタ、モーリシャス及びサンマリノーが含まれていなかった¹²²。これらの国・地域は 2000 年レポートの公表に先立ち、1998 年レポートで示された原則に沿って有害税制を撤廃するとのコミットメントを表明したためである。2000 年レポートでは、協力的な関係に基づき制度の改善に向けてコミットメントを求めて行くと共に、そのようなコミットメントを示さない国・地域を「非協力的タックスヘイヴン」としてリスト化することが今後のプロジェクトの方向性として示された¹²³。また、コミットメントを表明した協力的な国・地域との協力関係の推進も提案され¹²⁴、これが Global Forum on Taxation として OECD 加盟国と非加盟国・地域の間の対話を行う枠組みとなった。

OECD 有害税制プロジェクトの 2001 年進捗レポートでは、タックスヘイヴンの要件を変更している。1998 年レポートで掲げられていた①税負担、②情報交換③透明性及び④実質的な活動の 4 つの要素の内、①の税負担については、国・地域の主権の問題であり、④の実質的活動については、企業体の活動が十分に実質的かどうか判定するのは困難であることから、基準から落とすこととし、結果的に透明性と情報交換へのコミットメントを求めて行くこととなった¹²⁵。1998 年—2002 年に焦点を当てて OECD の有害税制プロジェクトを分析した Sharman(2006)は、実質的経済活動を伴わない投資を誘引する税制の防止こそがプロジェクトの要としつつ、実質的活動要件を外したことは、1998 年レポートが目指した有害な税の競争の防止の目的からの大きな後退であると評価している¹²⁶。このような経緯があるにせよ、この透明性と情報交換という 2 つの要素が、2009 年に前述の Global Forum on Taxation を改組する形で立ち上げられ、現在情報交換に関する国際基準のグローバルな実現に取り組んでいる OECD の枠組みである「税に係る透明性及び情報交換に関するグローバルフォーラム (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)」の名称に反映されている。

結果的に、2002 年 4 月までに 31 もの国・地域が税に係る透明性と情報交換の改善に

¹²¹ Organisation for Economic Co-operation and Development. 2000. *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*. Paris.

¹²² Organisation for Economic Co-operation and Development (2001)・前掲注 62 7-8 頁。

¹²³ Organisation for Economic Co-operation and Development (2000)・前掲注 121 18 頁。

¹²⁴ Organisation for Economic Co-operation and Development (2000)・前掲注 121 20-21 頁。

¹²⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development (2001)・前掲注 62 7-10 頁。

¹²⁶ Sharman, J.C. 2006. *Havens in a Storm*, p. 152. Cornell University Press, Ithaca.

コミットし、2002 年 4 月に OECD により「非協力的タックスヘイヴン」とされたのはアンドラ、リヒテンシュタイン、モナコ、マーシャル諸島、ナウル及びヴァヌアツ 7 カ国であった¹²⁷。2003 年の Global Forum on Taxation オタワ会合では、公正な競争の土壌を実現するためには、OECD 加盟国及びタックスヘイヴンではないかと考えられた国・地域だけでなく、香港特別行政区やシンガポール等の重要な金融センターもプロセスに参加するべきではないか、という考えが示された¹²⁸。

ここから 2008 年頃までの動きをみると、透明性と情報交換の制度改善にコミットした国・地域は相当数に上る一方で、国際的に税務情報交換を行う際の法的根拠となる租税情報交換協定(Tax Information Exchange Agreement)を積極的に締結するなどして情報交換環境の改善に取り組んでいる国・地域とそうでない国・地域の差が開いているのではないかと、という指摘もなされるようになっていた¹²⁹。Picciotto (2006)は、ケイマン諸島のような早くからオフショア金融センターとして位置付けられている国・地域が規制の健全化に取り組む一方、遅れてオフショア金融センターとして市場に参入してきた国・地域の方が規制水準を低く設定する傾向があり、結果として国際的な非難の対象になり易くなる現象を指摘している¹³⁰。他方、前述した Sharman(2006)は、2000 年頃までに OECD がいわゆるタックスヘイヴンにとったブラックリスト化や防衛措置(defensive measures)でプレッシャーを与えるアプローチはコンセンサスを重視する OECD の伝統的なアプローチからは逸脱するものであったとした上で、2000 年頃以降のタックスヘイヴンとされた国・地域、さらには香港特別行政区やシンガポールなどの重要な金融センターをパートナーとして取り込んでゆく過程を、排他的(exclusionary)プロセスから伝統的な包摂的(inclusive)プロセスへの回帰であると評している¹³¹。

(5) 国際金融危機と G20

OECD の透明性と情報交換に関する取り組みは 2008 年頃を境に転換点を迎える。まず、2008 年 2 月にリヒテンシュタイン侯国の銀行を舞台にした脱税事件が明らかにな

¹²⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development. 10th November 2009. *List of Unco-operative Tax Havens*.

<http://www.oecd.org/countries/monaco/listofunco-operativetaxhavens.htm>

¹²⁸ Organisation for Economic Co-operation and Development. 16th October 2003. *OECD Global Forum on Taxation, Ottawa, 14-15 October. Closing Statement by the Co-Chairs*.

<http://www.oecd.org/ctp/oecdglobalforumontaxationottawa14-15octoberclosingstatementbytheco-chairs.htm>

¹²⁹ 荒木・前掲注 59 127-128 頁。

¹³⁰ Picciotto, Salomone. 2016. *Coordination and Legitimacy in International Business Taxation*, p. 14. Paper presented at a Law & Society Association Annual Conference in Baltimore.

¹³¹ Sharman・前掲注 126 150-151 頁。

り、いわゆるタックスヘイヴンの問題に国際的な関心が高まった。

2008 年 9 月には米国の住宅ローン債権保証を主業務としていた金融機関が連邦政府管理下に置かれ、投資銀行であるリーマンブラザーズが破たんする等、世界金融危機が深まった。

2008 年 10 月にはフランス予算等担当相とドイツ財務相共催で国際的な脱税及び租税回避について討議する国際会議がパリで開催され、OECD に対し、OECD の透明性と情報交換の基準を実質的にも実施している国・地域とそうでない国・地域を区分して発表することを求めている¹³²。世界金融危機の深化を受け、2008 年 11 月には G20 レヴェルでの初めての首脳会議である G20 ワシントンサミットが開催され、各国の税務当局における OECD での作業を踏まえた税務情報交換の促進が求められた¹³³。

翌 2009 年 4 月には開催された G20 ロンドンサミットを前に、各国が大きく動くことになる。これは、世界金融危機が深化し経済財政が不安定化する中、リヒテンシュタインを舞台にした脱税事件で顕在化したように、いわゆるタックスヘイヴンを使った脱税の不正や、タックスヘイヴンを介した金融取引が金融システムの不安定化に寄与した可能性への社会的な批判が高まったこと、及び欧米の金融経済が混乱する中、経済問題に関する世界の主要国のフォーラムが G7 から新興国も含んだ G20 にシフトし、タックスヘイヴンの問題も先進国対オフショア金融センターの問題ではなく、新興国、さらには開発途上国の経済財政にも関わるグローバルな問題ととらえられるようになったことを複合要因とする結果であると考えられる。

2009 年 3 月には、それまで非協力的タックスヘイヴンとされていたアンドラ、リヒテンシュタイン及びモナコがいずれも透明性及び情報交換基準の実施にコミットし¹³⁴、それに加え、銀行機密の問題から情報交換に係る OECD 基準の実施を留保していたスイス、ルクセンブルク等の OECD 加盟国さらにはタックスヘイヴンではないが重要な金融センターとされた香港特別行政区やシンガポール等の国・地域が、「雪崩を打つように」透明性及び情報交換基準の実施方針を表明している¹³⁵。

2009 年 4 月 2 日に G20 ロンドンサミットに合わせて OECD より発表された税務情報交換に関する国際基準の実施状況¹³⁶に照らした新しいリストでは、82 の国・地域を、

¹³² 荒木・前掲注 59 129 頁。

¹³³ The White House. 15th November 2008. *Declaration of the Summit on Financial Markets and the World Economy*. Washington, D.C.

¹³⁴ 荒木・前掲注 132

¹³⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development. 15th March 2009. 「租税協力の強化は金融への信認回復を後押し」 OECD 事務総長. Paris.
<http://www.oecd.org/ctp/harmful/oecd.htm>

¹³⁶ 税務情報交換に関する国際基準の実質的な実施は、OECD の基準に沿った情報交換メカニズムを 12 以上の国・地域との間に有しているかどうかで判定された。Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2009. *Tax Co-operation*

①国際基準を実質的に実施している国・地域、②国際基準にコミットしているが実質的に実施していない国・地域及び③国際基準にコミットしていない国、の大きく3つのカテゴリーに分類している¹³⁷。

2009年4月のG20 ロンドンサミットで発表された金融システム強化に関する宣言 (*Declaration on Strengthening the Financial System*) では、全ての国に税務情報交換に関する国際的基準を採用するよう求めると共に、注目すべき点として、開発途上国が新しい国際税務協力の動きから利益を得られるようにする方針も表明されている¹³⁸。

G20 ロンドンサミットの後、それまでの Global Forum on Taxation を改組する形で Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (税に係る透明性及び情報交換に関するグローバルフォーラム) が立ち上げられた。新しいグローバルフォーラムは、メンバーを透明性と情報交換に関する国際基準にコミットする全ての国・地域に広げた上で、OECD 加盟国か否かに関わらず、メンバーが対等の立場で協働し、国際基準の実施に係るピア・レビュー (審査) 等の活動を行うこととされた¹³⁹。

以上、(4)・(5)において1996年に始まったOECDにおける有害税制プロジェクトが2009年にG20の支持を受け税に係る透明性及び情報交換に関するグローバルフォーラムに進化してきた過程を丁寧に振り返ってきた。本研究のテーマである国際課税に係る国際的規範の実現プロセスの観点から、重要な特徴が導き出せる。第一に、2009年以降、国際課税の問題がG20という世界の主要国の経済フォーラムのアジェンダとして取り上げられ、G20の支持を得つつ国際的な作業が進められるようになったこと¹⁴⁰、第二に、先進国を中心としたOECD加盟国のみならず、世界の国・地域を対象にしたユニヴァーサルな枠組みの下、ピア・レビュー等の手法で国際的規範の実現に取り組むようになったことが指摘できる。

(6) BEPS プロジェクト

2012年に開始されたBEPS (Base Erosion and Profit Shifting/税源浸食と利益移転)

2009: *Towards a Level Playing Field*, pp. 18-19. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

¹³⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development. 2nd April 2009. *A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard*.
<https://www.oecd.org/ctp/42497950.pdf>

¹³⁸ *Declaration on Strengthening the Financial System* - London Summit, 2 April 2009. 外務省: http://www.mofa.go.jp/policy/economy/g20_summit/2009-1/annex2.html

¹³⁹ Organisation for Economic Co-operation and Development. *Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Held in Mexico on 1-2 September 2009*.

¹⁴⁰ Grinberg・前掲注25 1148-1149頁。

プロジェクトは、税制のギャップを利用して法人税負担を大きく減少させるようなタックスプランニングに対抗するための国際課税ルール of 包括的な見直しであり、G20 の支持及びグローバルな規範実現の枠組み作りという点において、(4)-(5)で見た透明性と情報交換プロジェクトのプロセスをより短期間でたどることとなる。

2012 年 6 月にメキシコ・ロスカボスで開催された G20 サミットの首脳宣言において、base erosion and profit shifting(税源浸食と利益移転)の防止の必要性と、OECD の当該分野に関する作業を注視して行くことが示され¹⁴¹、同月、OECD の租税委員会 (Committee on Fiscal Affairs/CFA) において BEPS プロジェクトが事実上開始された¹⁴²。

2013 年 7 月には、15 項目のアクションから構成される BEPS アクションプラン (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) が OECD より発表された。このアクションプランでは、国際課税ルールを見直す具体的項目に加え、プロジェクトの手法(methodology)として、OECD 加盟国にとどまらない広範なステイクホルダーの議論への参加が望ましいところ、OECD 加盟国でない中華人民共和国等の G20 メンバーを含む新興国を含めた OECD/G20 プロジェクトとして進めて行くことが提案された¹⁴³。

2015 年 10 月には 15 項目のアクションに対する最終報告書パッケージが OECD/G20 BEPS プロジェクトとして発表されている。これらの最終報告書は 2015 年 11 月にトルコのアンタルヤで開催された G20 サミットの首脳コミュニケで支持されると共に、焦点は規範の制定から実施に移り、首脳コミュニケはさらに、開発途上国を含めた全ての国・地域において BEPS プロジェクトの成果が実施されることを促し、OECD に対し、BEPS プロジェクトの成果の実施にコミットする全ての国・地域が平等の立場で参加する実施状況のモニタリングのための枠組みを設けることを求めた¹⁴⁴。G20 の求めを受け、OECD は 2016 年 2 月に BEPS プロジェクト実施のためのグローバルな枠組みを立ち上げることが発表され¹⁴⁵、2016 年 6 月に BEPS 実施に係る包摂的枠組みが立ち上げられている。この新しい枠組みでは、これまでの BEPS プロジェクトの規範制定の過程に参加してきた OECD 及び G20 のメンバーに加え、BEPS プロジェクトの成果である 2015 年 10 月の最終報告書パッケージの実施にコミットする全ての国・地域が BEPS Associate として加わることとなった。新しい枠組みの活動として、①租税条約や移転価格等に係る残存する BEPS プロジェクトの規範制定、②有害な優遇税制や移転価格税制に係る国別報告書 (Country-by-Country Reporting) 等 4 つの分野を中

¹⁴¹ G2012 Los Cabos México. 19th June 2012. *G20 Leaders Declaration*, Paragraph 48.

¹⁴² 風間立信「新たな国際課税ルールを策定「BEPS プロジェクト」の取組と概要」『ファイナンス』(財務省・2015 年 11 月号) 6 頁。

¹⁴³ Organisation for Economic Co-operation and Development (2013)・前掲注 14 25 頁。

¹⁴⁴ 前掲注 18

¹⁴⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development (2016)・前掲注 99

心とした規範実施状況のモニタリング、③デジタルエコノミーや BEPS の経済へのインパクト等に係るデータ収集、及び④BEPS の成果実施のためのツールキットの作成等の開発途上国向けの支援、が挙げられている¹⁴⁶。

このように、BEPS プロジェクトにおいても、G20 の支持の下、ユニヴァーサルなメンバーシップを持つ国際的規範実現のためのグローバルな枠組みを持つ点において先行する透明性と情報交換プロジェクトと共通の道筋をたどっている。

第 4 節 プレ G20 時代から G20 時代へ

第 3 節 (5) で見たように、2009 年頃を境に、国際課税に係る国際規範の実現過程において、主要新興国も含めた国際経済フォーラムである G20 が大きな存在感を持つようになり、同時に、規範実現過程における新興国及び開発途上国の関与の在り方も変容している。

図 7: 国際的規範の実現過程の変容

	プレ G20 時代	⇔	G20 時代
基盤となる国際フォーラム	G7	⇔	G20
意思決定プロセス	OECD 加盟国	⇔	OECD 加盟国及び新興国
開発途上国との関係	「アウトリーチ」活動を通じた「製品」の頒布	⇔	・地域活動を通じた規範形成過程へのインプット ・グローバルな枠組みを通じたピア・レビュー ・実施のための技術支援活動

国際課税に係る国際的規範実現過程の変容は図 7 のようにまとめることができる。第一に、国際的規範の実現活動に支持を与える主要国の国際経済フォーラムは、② 008-2009 年を境に、G7 から G20 にシフトしている。また、単に G7 から G20 へとフォーラムのメンバー国数が増えたということにとどまらず、国際課税問題がグローバルなアジェンダの一つとして明確に捉えられるようになった。プレ G20 時代においては、1996 年の G7 リヨンサミットの経済コミュニケのように、G7 が国際課税に係る作業に支持を表明していたが、名宛は OECD を中心としていたのに対し¹⁴⁷、2009 年の G20

¹⁴⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development. March 2016. *Background Brief: Inclusive Framework for BEPS Implementation*, pp. 6-7. Paris. <http://www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>

¹⁴⁷ G7 Lyon Summit・前掲注 112

ロンドンサミットの金融システム強化に関する宣言では、「タックスヘイヴンと非協力的地域 (Tax havens and non-cooperative jurisdictions)」というセクションの下、全ての国・地域に情報交換に係る国際的な基準を採用することを求めており、また、開発途上国が参加できるような規範実現過程にも言及している¹⁴⁸。

第二に、OECD における国際的規範の形成過程については、プレ G20 時代においては先進国、地理的にはヨーロッパを中心とする OECD 加盟国により意思決定がなされてきた¹⁴⁹。BEPS プロジェクトにおける国際課税規範の包括的見直しに際しては、OECD/G20 BEPS プロジェクトとして、当時 34 カ国の OECD 加盟国に加え、中華人民共和国等 8 カ国の G20 メンバー及び 2 カ国の OECD 加盟候補国が OECD 租税委員会の枠組みの下、平等の立場で (on an equal footing) 議論を行っている¹⁵⁰。

第三に、国際的規範の実現過程における開発途上国との関係も大きく変化している。プレ G20 時代においては、OECD 加盟国間の議論によって作成されたモデル租税条約や移転価格ガイドライン等の「製品」を広く世界に「頒布」という意味での「アウトリーチ(outreach)」活動を中心に開発途上国との関係構築が行われてきた。OECD のアウトリーチ活動は Global Relations プログラムとも呼ばれ、OECD の国際的規範について OECD 非加盟国向けに 1 週間程度のセミナーを実施するものである¹⁵¹。

G20 時代においては、BEPS プロジェクトにおける規範形成プロセスの一環として、アジア、ラテンアメリカ、アフリカ等地域ごとに地域ネットワーク会議を開催し、主に開発途上国から BEPS プロジェクトへのインプットを求めている¹⁵²。

また、税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムは 2017 年 6 月現在多くの開発途上国を含む 142 のメンバーが加入しており、新しく立ち上げられた BEPS に係る枠組みにも同様に多くの開発途上国が参加しつつある。このようなグローバルな枠組みでは、国際的規範の実施状況をモニター・審査するピア・レビューが活動の柱の

¹⁴⁸ 前掲注 138

¹⁴⁹ 2017 年現在の OECD 加盟国 35 カ国中ヨーロッパ地域に属する国は 25 カ国である。

¹⁵⁰ OECD 加盟国ではない G20 メンバー国はアルゼンチン、ブラジル、中華人民共和国、インド、インドネシア、ロシア、サウジアラビア及び南アフリカ。OECD 加盟候補国はコロンビア及びラトヴィアであったが、内ラトヴィアは 2016 年 7 月に OECD 加盟国になっている。

¹⁵¹ 年間約 70 のセミナー/イベントが世界に複数個所ある多国間トレーニングセンターで実施されている。Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development. *Global Relations Tax Programme: 2015 Annual Report*, p. 2. Paris.

<http://www.oecd.org/tax/tax-global/global-relations-tax-programme-annual-report.pdf>

¹⁵² 2014 年から 2015 年前半にかけて開催された BEPS に係る地域ネットワーク会議には 59 カ国が参加している。Organisation for Economic Co-operation and Development. *Developing countries and BEPS*.

<http://www.oecd.org/tax/developing-countries-and-beps.htm#regionalnetworks>

一つとなり、開発途上国の税制・税務行政に大きなインパクトを与え得る¹⁵³。さらに、ピア・レビューにとどまらず、国際的規範の実施の観点からは、税務当局のキャパシティが限定的である開発途上国に向けての技術支援(technical assistance)活動が求められる。ただし、OECD は前述したアウトリーチプログラム以外の個別国向け技術支援のための十分なノウハウ、資源を持っているとは言えないという指摘もあり、他の国際機関との連携が必要不可欠になる¹⁵⁴。この点に関し 2016 年 4 月に、IMF(International Monetary Fund)、OECD、国際連合 (United Nations) 及び世界銀行グループ (World Bank Group) の 4 つの国際機関は、税に関する国際機関の相互協力のための枠組み、Platform for Collaboration on Tax を共同で立ち上げることを発表した。この税に関する協働プラットフォームは規範制定活動と技術支援活動のより積極的なリンクを意図している¹⁵⁵。IMF 及び世界銀行グループは開発途上国への技術支援に豊富な経験を有しており、国際連合はモデル租税条約の作成などで開発途上国と協働してきているところ、新しいプラットフォームが国際的規範の実現過程の支援に力を発揮することが期待される。

¹⁵³ 例えば、2009 年 4 月の G20 ロンドンサミットに合わせて OECD より公表された税務情報交換の国際基準の実施状況に関するリスト（前掲注 137 参照）では国際基準にコミットしていない国とされたフィリピンは、2010 年に Exchange of Information on Tax Matters Act of 2009 を施行し、外国税務当局からの要請に応じてフィリピン内国歳入局 (Bureau of Internal Revenue) は金融機関から銀行口座等に係る情報を入手できることとなった。第 4 章第 6 節 (2) 参照。

¹⁵⁴ Gringberg・前掲注 25

¹⁵⁵ International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank. 19th April 2016. *The Platform for Collaboration on Tax: Concept Note*, p. 5.

第3章 金融財政分野における国際的な規範実現モデル

第1節 国際的な規範実現モデルに係る先行研究

第3章では、国際的な規範実現過程を分析したこれまでの先行研究を考察する。税分野における国際的な規範実現過程を国際関係論あるいは国際行政法的な観点から考察したものは少ないが、マネーロンダリング対策なども含めた国際金融分野においては、1990年代の通貨危機に端を発した一連の規制の整備などの背景もあり、研究も先行している。国際金融分野における国際機関と各国政府機関とのインターアクションを含む国際的な規範実現過程に係る先行研究は国際課税分野における考察に当たっても多くの示唆を提供するであろう。とりわけ、Brummer(2015)やGrinberg(2016)は複数の国際機関と各国政府機関をプレイヤーとする国際的な規範実現のための機構(architecture)モデルを提唱しており、この機構モデルを批判的に発展させることが本研究の柱である。第3章では、Slaughter(2004)、Drezner(2007)、Brummer(2015)及びGrinberg(2016)の4つの先行研究を中心に考察する。

第2節 政府機関ネットワークの役割

(1) 政府機関ネットワークによるグローバルガバナンス

Anne-Marie Slaughter は *A New World Order* (2004)において、グローバル化、移民、ICTの発展などにより、政府機関が一国内で作成、実施する公共政策には綻びがみられるようになってきているところ、政府機関が特定分野ごとにグローバルなネットワークを構築し、共通の課題に対するベストプラクティスや合意されたアプローチを通じて公共政策を実施して行く「政府機関ネットワークによるグローバルガバナンス(Global Governance through Government Networks)」の概念を提唱している¹⁵⁶。

その他、Haas(1992)は特定の分野に関する知見と能力及び政策関連の知識における権威を持つ専門家ネットワークとしてepistemic community(知識コミュニティ)の概念を提唱している¹⁵⁷。EU法の文脈でSchrauwen(2010)は、政府職員が定期的に知見を交換して協力することを通じて知識コミュニティが形成されるとして、このようなコミュニティは税制の調和等の問題に関し、EU加盟国の政策に対する影響力を持つことも考えられると論じている¹⁵⁸。

日本の研究者では藤谷(2012)が、モデル租税条約における租税当局間の相互協議手続きを補完する仲裁(arbitration)手続きに関して¹⁵⁹、モデル租税条約の改正作業に関

¹⁵⁶ Slaughter・前掲注30 261-264頁。

¹⁵⁷ Haas, Peter. 1992. Introduction: Epistemic Communities and International Policy Coordination. *International Organization*, Volume 46, No. 1, p. 3, Cambridge.

¹⁵⁸ Schrauwen・前掲注68

¹⁵⁹ OECD モデル租税条約(Model Tax Convention on Income and on Capital)25条 (Mutual Agreement Procedure)5項

わる国際租税の専門家コミュニティの影響力が高まる可能性を指摘している¹⁶⁰。浅妻(2008)も、OECD モデル租税条約のコメンタリー(注釈)の法的な効力に係る文脈において、コメンタリーの法的な効力は限定的であるとしつつ、司法手続きにおいて参照されるという「実際上の」影響力に着目することを提案し、その上で、OECD コメンタリーの影響力、あるいは説得力の強みは国際租税法の専門家間の共通理解としての機能にあるとしている¹⁶¹。

Slaughter(2004)の政府機関ネットワークの役割の強調は、公共政策におけるグローバルなルールが必要となる一方で、国家の主権を失う世界政府へ向かうことには抵抗がある、それでもやはりグローバルなルールは公共政策の執行を担当する政府職員によって形成されなければならない、という構図から生まれている¹⁶²。また、その基本的前提として、「国家は国際システムにおける唯一の構成員(actor)というわけではない、しかし依然として最も重要な構成員である」、「国家は消滅に向かっているのではない、しかしそれを構成する機関へと分解しており、それぞれの機関は国境を越えて外国のカウンターパート機関と交流するようになっている」という考え方を示している¹⁶³。国家の役割に関しては、Sassen(1996)も同様に、国家自身はグローバルなプロセスを実施する主要要素であるが、一部は分離されて国家の外の機制的仕組みに再配置されている、と論じている¹⁶⁴。

(2) 政府機関ネットワークの類型

Slaughter(2004)は政府機関ネットワークとりわけ行政機関職員のネットワークがどこにあるのかという問いに対し、3つの類型を提案している。一つ目は、既存の国際機関内における政府機関ネットワークである¹⁶⁵。中でも、OECD を典型的なトランスナショナル規制ネットワーク(transnational regulatory networks)のホストでありかつそれらの創設の媒介役でもあるところ、OECD の主要な機能は、特定分野に関する政府職員を集めて共通の経済・規制問題の解決策を検討し、しばしばモデル・コードの形で発布することであると指摘している。

二番目は、正式な国際機関によらず、政府首脳間で合意された枠組みによるネットワ

¹⁶⁰ 藤谷武史「租税法における国際的規範形成と国内法—OECD モデル租税条項の規範性を中心に」『法律時報』(1051号・2012年9月号) 39頁。

¹⁶¹ 浅妻章如「国際租税法におけるルール形成とソフトロー—CFC税制と租税条約に関するOECD コメンタリーの位置付けを題材として」中里実編『政府規制とソフトロー』(有斐閣・2008年)271—275頁。

¹⁶² Slaughter・前掲注30 10頁。

¹⁶³ Slaughter・前掲注30 18頁。

¹⁶⁴ Sassen, Saskia. 1996. *Losing Control?: Sovereignty in an Age of Globalization*, p. 29. Columbia University Press, New York.

¹⁶⁵ Slaughter・前掲注30 45-49頁。

ークであり、米国と EU の間で結ばれた協力促進のための合意などがこれにあたる。三番目として、条約や首脳間の合意によらない規制当局間の自発的なネットワークが挙げられる。金融規制当局間のネットワークであるバーゼル銀行監督銀行監督委員会や IOSCO(International Organization of Securities Commissions)が組織化された規制当局間ネットワークの代表例であり、MoUs (Memoranda of Understanding)等の条約に比して非公式な手法を活用して規制当局による国際的な基準の実施に取り組むことが特徴である。

(3) 政府機関ネットワークの機能

Slaughter(2004)は行政機関職員のネットワークについて3つの機能を挙げている¹⁶⁶。第一は情報ネットワークであり、規制のテクニックや共通の課題について情報交換を行い、新しいアプローチを生み出す活動である。前述したバーゼル銀行監督委員会、IOSCO、FATF(Financial Action Task Force)等の金融規制当局間のネットワークは、交換した情報を踏まえてベストプラクティスを発表するなどして規制実務に大きな影響を与えている。

第二の法執行(enforcement)ネットワークは、国内法や規則の執行のための規制当局間の協力である。法人等の規制対象が国境を超えた移動する以上、規制当局もまた外国のカウンターパートとの協力により規制の網を広げることが求められている。法執行ネットワークの活動には、個別事案に関する情報交換及び執行協力と、能力構築(capacity building)支援という二つの側面がある。とりわけ、後者の能力構築はカウンターパート規制当局職員の能力を向上させる活動であり、グローバルな規制システムはカウンターパートの能力が開発途上のままでは十分に機能しないという認識に基づいている。米国証券取引委員会(U. S. Securities and Exchange Commission)やバーゼル銀行監督委員会、IOSCOなどは規制当局職員向けの研修プログラムを提供している。

三番目にはハーモナイゼーション(規制調和)ネットワークが挙げられる。ハーモナイゼーションは一番目の情報ネットワークによる成果物としてのベストプラクティスより一歩進め、規制の基準や手続きの共通化を目指すものであり、NAFTA(North American Free Trade Agreement)やWTO/OMC(World Trade Organization/Organisation mondiale du commerce)等の貿易協定により求められるとされている。

(4) ネットワーク理論

Brummer(2015)は、政治家による国内と外国との二つのレベルでの政策調整・交

¹⁶⁶ Slaughter・前掲注30 51-61頁。

渉ととらえる伝統的な国際関係論よりも、規制の基準の作成のために非公式に規制当局の同僚同士で話し合うという国際調整の重要な要素に着目した Slaughter (2014)の提唱するネットワーク理論の方がより適切に、断片化かつ多様化している国際金融システムを理解できると評価している¹⁶⁷。

他方で、Brummer(2015)はネットワーク理論の限界も指摘している。ネットワーク理論は規制当局間の人間的なつながりに着目しているものの、どのように規制当局や組織がつながっているのか示す国際的な規制の機構 (architecture) への説明、理解が十分ではないとする。また、ネットワークを構成する当局や国際機関の内部組織・機構への考察を軽視する傾向にあると指摘する。Brummer(2015)の論じる国際機関も含めた国際的規範実現のための機構モデルは第4節で検討する。

第3節 国際機関の分類

(1) 国際機関の重要性

Daniel Drezner は *All Politics Is Global: Explaining International Regulatory Regimes* (2007)において、大きな国内市場を持つ大国 (great powers) がグローバル経済の規制ルールを策定する主要登場人物であり、大国間の協調 (concert) を効果的なグローバルガヴァナンスの必要十分条件としつつ¹⁶⁸、二国間ではなく多国間の世界における国際機関(international governmental organizations)の役割を重視している。

Drezner(2007)は、国際機関は(規範の)執行戦略の調整を支援する役割を果たしているとする。まず、規範に従うか従わないかが囚人のジレンマ的なゲームだとすると、国際機関自身は規範に従わないゲームの参加者を直接罰する手段は有していないものの、その専門知識、情報及び技術支援によって、国家が規範に従わない参加者を罰する能力を高めることになり、結果的に国際機関はグローバルガヴァナンスのコストを下げ効率性を高めていると論じる¹⁶⁹。

さらに、国際機関により規制調整の正統性を高められる3つのメカニズムを挙げる。第一に、国際組織は作成されたルールを順守する義務を国家にもたらし得る。たとえ拘束力の無いソフトロー規範であっても、評判 (reputation) の見地から規範に従うインセンティブをもたらすことができる。第二に、国際機関はそのメンバーの数によって規範に従うことを求める度合いを高めることができる。この観点からは、国際連合のような最も広範な加盟国を持つ国際機関が最もコンプライアンスを誘因する力が強いということになる。第三に、国際機関の事務局は国際的な規範の作成に有益な専門知識・技術を提供することができる。このような価値の最もわかりやすい例は IMF や世界銀行

¹⁶⁷ Brummer・前掲注33 67-69頁。

¹⁶⁸ Drezner・前掲注31 5頁。

¹⁶⁹ Drezner・前掲注31 64-66頁。

等の国際金融機関であろう。

(2) メンバーシップによる国際機関の分類

(1)で述べたように、グローバルガヴァナンスを大国による規範実現プロセスととらえる Drezner(2007)は、国の大小等による国家利害の違いに応じ、大国は違った種類の国際機関を好む、あるいは使い分けるとして、国際機関をメンバーシップによって3つに類型化している：ユニヴァーサル型、クラブ型及び隣人（neighborhood）型¹⁷⁰。

ユニヴァーサル型国際機関は、国際連合のようにメンバーシップ及びスタッフのサイズの最大化を目指している。結果、多い加盟国数は正統性を高める一方、加盟国の利害はより多様化し、事務局スタッフも官僚化する傾向があり、意思決定コストを高める要因になっている。

クラブ型国際機関は、G7 や OECD が該当し、集团的アクションを可能にするために利害を異にする国をメンバーから除き、グループ内のメンバーに利益をもたらしている。メンバーが限られていることにより、ユニヴァーサル型国際機関に比して正統性は劣っているが、他方で、メンバーの利害の同質性が高く、政策の調整及び実施の効率化をもたらす利点がある。

隣人（neighborhood）型国際機関は ASEAN(Association of South-East Asian Nations)や米州機構（Organization of American States）などであり、地理・地域でメンバーシップを限定している。地理的制約により、これらの組織は地域内においては一定の正統性を有する。国家はグローバルな枠組みにおける影響力を高めるために隣人型国際機関を活用することもあり得る。

Waltzer(1983)は政治的コミュニティと類似するもの（analogues）として Drezner(2007)の掲げる3つの類型以外にも家族（families）を挙げる¹⁷¹。税務行政当局間の協力組織・枠組みについて見ても、Commonwealth Association of Tax Administrators (CATA)、Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales (Meeting and Studies Centre of Tax Administration Directors/CREDAF)あるいは Association of Tax Authorities of Islamic Countries (ATAIC)といった地域以外の歴史、言語あるいは宗教といった文化的要素に基づく国際的枠組みが活動しており¹⁷²、これらは家族型国際機関の性格を有すると言えるものの、メンバーシップの枠が固定的という意味で Drezner(2007)の分類する隣人型国際機関の一類型とみなすこともできよう。

¹⁷⁰ Drezner・前掲注 31 67-68 頁。

¹⁷¹ Waltzer, Michael. 1983. *Sphere of Justice: A Defense of Pluralism and Equality*, pp. 35-36. Basic Books, Kentucky.

¹⁷² Araki・前掲注 26

(3) 国際金融規制に係るケーススタディ

Drezner(2007)は国際的規制に係る実例を(2)で見た国際機関の分類に照らして分析するケーススタディの一つとして 1990 年代の通貨危機（1994 年のメキシコ通貨危機と 1997 年のアジア通貨危機等）に端を発する国際金融規制の強化を取り上げ、金融に関する国際的な規範の制定プロセスに際して、大国はユニバーサル型国際機関である IMF ではなく、新たに立ち上げた Financial Stability Forum(FSF)¹⁷³や FATF 等のクラブ型国際機関・枠組みを専ら活用したと論じている¹⁷⁴。

Drezner(2007)はまず、国際金融システムの強化に対し、先進国である米国および EU 加盟国と開発途上国の間に大きな温度差があったとする¹⁷⁵。先進国にとり、金融規制の水準をグローバルに引き上げることに三つの利益がある。第一に金融取引のコストを引き下げ、第二には先進国の金融機関がビジネスを失うことから守り、第三には外国に資産を持つ投資家の保護である。第二の点は 1996 年に OECD において始まった有害税制プロジェクトの背景とも重なりあってくる。先進国のみによる規制の強化は金融機関のコンプライアンスコストを高め、結果的に規制の水準が低いオフショア金融センターを含む開発途上国への足の速い資産（mobile assets）の移動を招きかねないからである。このようなオフショア金融センターへの資本の移動は、税収減及び金融危機をもたらすシステミックリスクの増加という形で先進国政府の懸念を高めることになる。

しかしながら、開発途上国にとっては、規制の国際的調整によるオープンな資本市場の維持発展がもたらす利益よりも、政策調整のためのコストの方がはるかに上回っていた。このような先進国と開発途上国間の利害の差が米国や EU 加盟国が主導するクラブ型国際機関による規範制定につながる背景になっている。

第 2 章第 3 節 (4) で触れた 1996 年 G7 リヨンサミットの経済コミュニケでは、新興国における金融機関の健全性に係る基準（prudential standards）の強化を求めて行くことがうたわれていた¹⁷⁶。どの国際機関やフォーラムが金融に係る規範制定を担当するのか、というのは重要な問いであり、IMF が中心になるのが自然ではないかという見方もあったが、大国はためらった。Drezner(2007)は第一の理由として、IMF は意思決定プロセスに出資割合による加重投票権制度を採用しているものの、事実上は正式な投票によることなく全会一致のコンセンサスを目指すことが通常であること、第二に、

¹⁷³ Financial Stability Forum(FSF)は金融機関・取引の監督・監視に係る議論や調整を促進することより国際金融安定化を図る目的で 1999 年に立ち上げられた。メンバーは G7 を中心とする主要先進国の財務省、中央銀行等であり、事務局はバーゼルの国際決済銀行内に置かれている。FSF は 2009 年に Financial Stability Board に改組された。

¹⁷⁴ Drezner・前掲注 31 147 頁。

¹⁷⁵ Drezner・前掲注 31 123-129 頁。

¹⁷⁶ G7 Lyon Summit・前掲注 112 Paragraph 11

(2) で前述したユニヴァーサル型国際機関の特徴として事務局スタッフの官僚化を挙げたように、高い専門性を持ち人数も多い IMF のスタッフ組織は必ずしも大国の影響下でないことを挙げている¹⁷⁷。

結果、G7 は Drezner(2007) の言うところのフォーラム・ショッピングを行い、国際的なベストプラクティスや基準の実現プロセスを強化促進するために 1999 年に Financial Stability Forum(FSF)という新たなクラブ型フォーラムを立ち上げた。FSF はクラブのクラブ (a club of clubs) とも言うべき性格を持っており、FSF の調整の下、OECD、FATF 及びバーゼル銀行監督委員会等のクラブ型国際機関・枠組みが規範制定作業に取り組んでいる¹⁷⁸。

Drezner(2007)は中でも、オフショア金融センターや外国公務員贈賄に関係する規範については、単独のアクションでは不透明な資金が他の金融センターに流れるだけであり、戦略はグローバルかつ多国間のもでなければならないが、他方で、国連総会のような場では強い基準を望む国の声よりも規制の弱い国の声の方が大きいであろうことから、クラブ型国際機関に委託する意義は大きいとする¹⁷⁹。第 2 章第 3 節 (4) で検討した OECD の有害税制プロジェクトの開始の背景とも重なり合ってくるが、FATF にはマネーロンダリングに関する規範の執行強化を、OECD には非協力的タックスヘイヴンへの対策が求められた。

Drezner(2007)は FATF によるマネーロンダリング規制に係る活動の方をクラブ型基準執行の典型例とする。2000 年 2 月に FATF は *Report on Non-Cooperative Countries and Territories* を公表し、非協力的国・地域 (non-cooperative countries and territories/NCCTs) の判定基準及び FATF の定める基準を順守しない国・地域に対する対抗措置 (counter-measures) のメニューを示している。2000 年 6 月には非協力的国・地域 (NCCTs) に係る第一次検討結果を公表し、15 の国・地域が非協力的とされた¹⁸⁰。これらの 15 カ国・地域の 73%にあたる 11 カ国・地域は速やかに包括的なマネーロンダリング規制法を成立させ、3 カ国は完全ではないが対抗措置を免れるに十分な内容の法案を成立させた。ナウルのみがマネーロンダリング規制への対応が不十分とされ、2001 年 12 月に、FATF は金融機関がナウルに存する法人・個人との取引を開始する際には厳格な実質的所有者 (beneficial owners) 確認を行うよう求める等の対抗措置を課すことを決定している¹⁸¹。

¹⁷⁷ Drezner・前掲注 31 130-135 頁。

¹⁷⁸ Drezner・前掲注 31 135-138 頁。

¹⁷⁹ Drezner・前掲注 31 142-145 頁。

¹⁸⁰ Financial Action Task Force on Money Laundering. June 2000. *Review to Identify Non-Cooperative Countries and Territories: Increasing The Worldwide Effectiveness of Anti-Money Laundering Measures*. Paris.

¹⁸¹ Organisation for Economic Co-operation and Development. 5th December 2001.

第2章第3節(4)で見たように、OECDの租税委員会(CFA)も同様の時期にタックスヘイヴン対策を含む有害税制プロジェクトに取り組んでおり、OECDとFATFの双方ともDrezner(2007)の定義するところのクラブ型国際組織である。両組織によるタックスヘイヴンあるいは非協力的国・地域への取り組みによるアウトカムのスピードになぜ差が生じたのだろうか。大きな違いとして第一に、OECDの有害税制プロジェクトが1998年に出した最初のレポートでは、タックスヘイヴンの判定基準に「税負担がほとんどないこと」を含めていたことが挙げられる¹⁸²。金融規制や会社法等の不備の是正を求めるFATFの非協力的国・地域の定義と違い、税制・税率の速やかな改正には調整コストが大きく、また、国・地域の主権に関わる事項でもあることから、2001年の有害税制プロジェクト進捗レポートでは税負担に関する要素はタックスヘイヴンの判定基準から外されている¹⁸³。第二に、FATFが2000年2月のレポートにおいて、非協力的国・地域の判定基準と共に、制度改正に速やかに応じない国・地域に対する対抗措置の適用方針を示しており、この点が非協力的とされた国・地域による迅速な対応を促す要因となったと考えられるのに対し、OECDの有害税制プロジェクトの場合は、タックスヘイヴンに対する防衛措置(defensive measures)は検討されていたものの¹⁸⁴、タックスヘイヴンとされた国・地域から有害税制の撤廃へのコミットメントを求めることに重点が置かれ¹⁸⁵、2001年進捗レポートでは協調防衛措置に関し、「協調して適用する防衛措置が有害税制の税浸食効果や拡散の抑制に効果があることは認めるものの、対話と合意に基づく変化を促進するアプローチを強く支持する」との方針が示されている¹⁸⁶。この点に関して第2章第3節(4)で紹介したSharman(2006)は、ブラックリスト化や防衛措置でプレッシャーを与えるアプローチはコンセンサスを重視する伝統的なOECDのアプローチから逸脱するものであったとした上で、そのような排他的(exclusionary)アプローチが2000年頃以降徐々に包摂的(inclusive)アプローチにシフトしたと論じている¹⁸⁷。

FATF Decides to Impose Counter-measures on Nauru, PAC/COM/NEWS(2001)105. Paris.

¹⁸² Organisation for Economic Co-operation and Development (1998)・前掲注 60

¹⁸³ Organisation for Economic Co-operation and Development (2001)・前掲注 62

¹⁸⁴ 例えば、Organisation for Economic Co-operation and Development (1998)・前掲注 60 40 頁。

¹⁸⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development (2000)・前掲注 121 18 頁。

¹⁸⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development (2001)・前掲注 62 13 頁。

¹⁸⁷ Sharman・前掲注 131

第4節 国際金融法に係る機構モデル

(1) グローバル金融機構の概観

Chris Brummer は *Soft Law and the Global Financial System* (2015)において、金融に関するグローバルな規範実現過程の適切な理解のためには、国際機関を中心としたプレイヤーによって構成される国際的規範実現のための機構的枠組みを把握した上で、そのような機構が国際金融法にどのように影響するのか検討することの必要性を主張している。その観点から、機構システムがどのように機能しているか理解するためにはまず木を見るよりは森をみるべきだとして、国際金融法分野に係る機構 (architecture) モデルを提案している¹⁸⁸。

図8: Brummer(2015)による国際金融に係る機構の概観¹⁸⁹

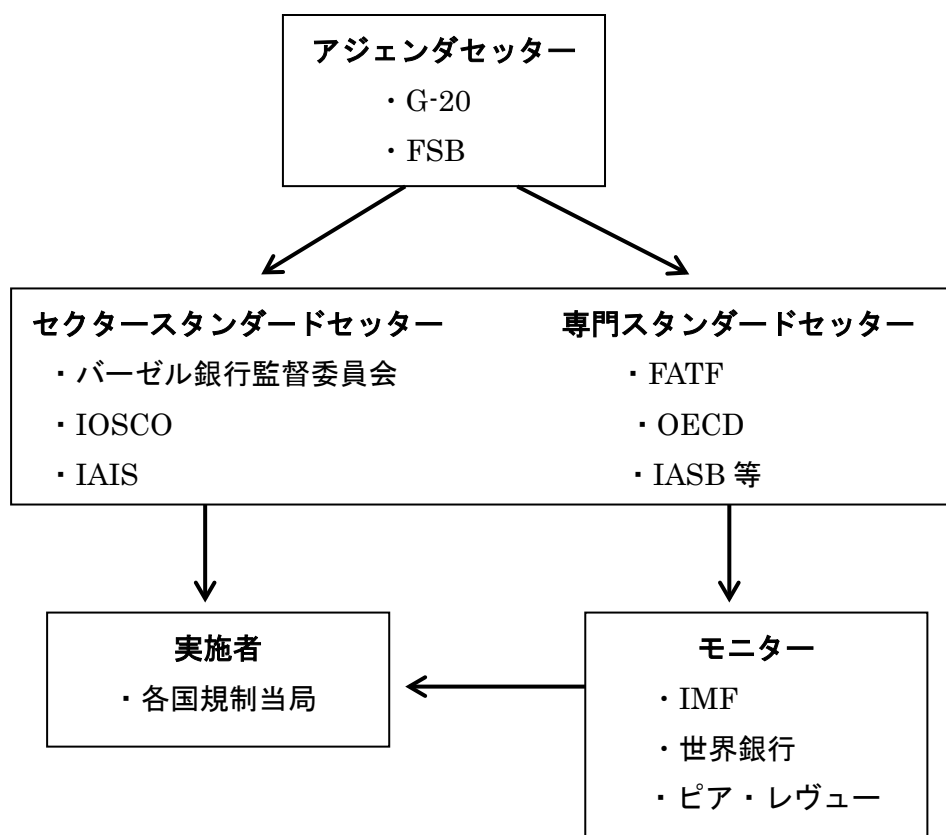


図8は Brummer(2015)の示す国際金融規範に係る機構モデルであり、国際規制システムはアジェンダの設定に特化する組織（アジェンダセッター）、規範の作成を行う組織（スタンダードセッター）及びシステムをモニターし規範の順守をチェックする機構

¹⁸⁸ Brummer・前掲注33 69頁。

¹⁸⁹ Brummer・前掲注33 70頁。

(モニター) から構成されるとする。

(2) 機構モデルを構成する国際機関・枠組み

Brummer(2015)の提案する機構モデルの第一の機能として、アジェンダセッターは G20 及び FSB(Financial Stability Board)により代表されている。両枠組みは世界の主要国から構成され、金融市場の 90%をカバーしているとされる。アジェンダセッターとして、金融セクター規制において取り組まなければならない事項及び何がなされなければならないかを決定する役割を果たしている。G20 は 2008 年の金融危機を受けて活性化し、2009 年 9 月の G20 ピッツバーグサミットにおいて G7 に代わって国際経済協力に関する第一のフォーラム (the premier forum for international economic cooperation) とされた¹⁹⁰。FSB も 2008 年の金融危機を受けてそれまでの FSF (Financial Stability Forum) を改組する形で発足している。

アジェンダセッターは通常、日々の規範制定プロセスに関与することはせず (G20 は常設事務局を有していない)、各国の規制当局によって実施されるべき規範の実際の作成はスタンダードセッターにより行われている¹⁹¹。Brummer(2015)の図 8 の特徴として、スタンダードセッターをセクタースタンダードセッターと専門(specialist)スタンダードセッターの二つに区分している。セクタースタンダードセッターとは、銀行、証券及び保険といった金融セクター全体に係る規範を担当している国際機関・枠組みを指し、専門スタンダードセッターとは、セクターより狭い、特定の問題に取り組む国際機関・枠組みとされている。

セクタースタンダードセッターとしては、銀行セクターのバーゼル銀行監督委員会 (Basel Committee on Banking Supervision/ Basler Ausschuss für Bankenaufsicht)、証券セクターの IOSCO(International Organization of Securities Commissions)及び保険セクターの IAIS(International Association of Insurance Supervisors)が該当する。

他方、専門スタンダードセッターの代表的なものとして、FATF(Financial Action Task Force)、OECD(Organisation for Economic Co-operation and Development)、IASB(International Accounting Standards Board)等が挙げられている。それぞれの国際機関・枠組みが取り扱う問題を見ると、FATF はマネーロンダリング及びテロ資金規制に関するスタンダードセッターであり、FATF 勧告 (Recommendations) と呼ばれる国際規範はマネーロンダリング等から金融システムを守るために各国が備えるべき法令及び規制実務について定めている¹⁹²。Brummer(2015)は OECD を専門スタンダ

¹⁹⁰ *G20 Leaders Statement: The Pittsburgh Summit*, Paragraph 19. 25th September 2009. Pittsburgh.

¹⁹¹ Brummer・前掲注 33 76-90 頁。

¹⁹² Financial Action Task Force. 2014. *Annual Report 2013-2014*, p. 6. Organisation for

ードセッターとして区分している。OECD はガバナンス、贈賄・腐敗の防止、企業責任、開発、国際投資、税、環境等の幅広い分野に渡る国際基準、条約、合意及び勧告の形成を支援しているが¹⁹³、金融分野に関しては比較的限定されているところ、OECD が関与する金融分野に関連する基準で最も重要なものはコーポレートガバナンス原則（Principles of Corporate Governance）である。IASB は国際的な財務報告基準の作成を目的とする独立した規範制定組織である¹⁹⁴。

三番目の種類の構成組織はモニターである。モニターはスタンダードセッターのように規範やベストプラクティスの一義的な作成ではなく、各国の規制当局がどの程度国際金融規範を遵守しているか評価する役割を果たしている¹⁹⁵。スタンダードセッターがリードするピア・レビューという形でのモニタリング活動に加え、IMF 及び世界銀行（World Bank）が国際金融分野に係るモニタリングにおいて重要な役割を果たしている。各国の金融セクターを包括的に分析する Financial Sector Assessment Program(FSAP)が IMF と世界銀行が共同で実施する代表的なモニタリングツールである¹⁹⁶。

(3) 国際金融規制システムの特徴

Brummer(2015)は前述の国際金融規範の機構にいくつかのコメントを述べている¹⁹⁷。まず、国際的な規範を中心にした規制システムが垂直的、タテ型である点が挙げられる。広範な事項を扱う政治的な組織がアジェンダを定め、より技術的、専門的なスタンダードセッターがベストプラクティスを公表する一方、モニタリングにおいては IMF 及び世界銀行が大きな役割を果たしている。規制当局もこれらのプロセスに参加し、アジェンダと規範の形成過程に寄与している。第二に、国際的規制システムにとって正式なハードローは必要条件ではないとも考えられる。まず、国際金融規範の機構を構成する国際機関・枠組みは必ずしも条約によって設立された伝統的な国際機関ではなく、作成される規範についても法的拘束力を有するハードローではなくソフトローを中心としている。三番目に、このような国際規制システムの弱点として、アジェンダセッター及びスタンダードセッターたる国際機関・枠組みのスタッフ・予算等の資源は十分ではなく、

Economic Co-operation and Development, Paris.

¹⁹³ Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015.

Secretary-General's Report to Ministers, p. 4. Paris.

¹⁹⁴ IFRS Foundation/ International Accounting Standards Board. July 2015. *Who we are and what we do*, p. 1. London.

¹⁹⁵ Brummer・前掲注 33 93-98 頁。

¹⁹⁶ International Monetary Fund. March 2016. *International Monetary Fund Factsheet: The Financial Sector Assessment Program (FSAP)*, p. 1. Washington, D.C.

<https://www.imf.org/external/np/exr/facts/pdf/fsap.pdf>

¹⁹⁷ Brummer・前掲注 33 115-118 頁。

各国の規制当局に依存する傾向が認められる。さらに Brummer(2015)は、G20 は例えば銀行に関する規範の作成に関してバーゼル銀行監督委員会に依存し、バーゼル銀行監督委員会のようなスタンダードセッターは各国における規範の順守状況についてモニターに依存している等、それぞれの機能を担う国際機関・枠組みが相互に依存している状況も指摘している。

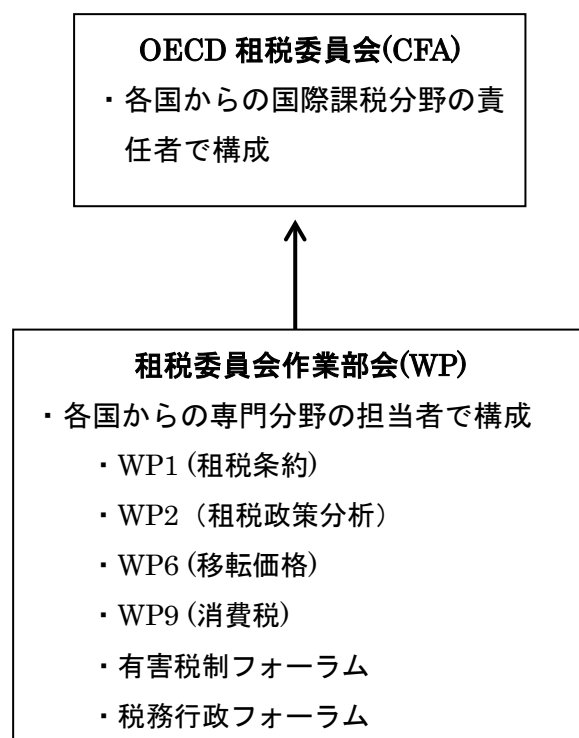
第5節 G20 時代における国際課税と国際金融規範に係る機構モデル

(1) 国際課税規範の制定に係る機構モデル

4 番目に検討する主な先行研究として、Itai Grinberg は *The New International Tax Diplomacy*(2016)において、OECD の透明性と情報交換や BEPS プロジェクトが 2009 年以降 G20 のアジェンダとして焦点が当たる中、国際課税に係る規範の実現プロセスも Brummer(2015)が提唱する国際金融規範に係る機構（architecture）の仕組みに沿う形に変化していると主張している。

Grinberg(2016)は、2009 年に G20 を中心とした国際協調プロセスに移行する前は、国際課税に係る規範は伝統的に OECD の租税委員会（Committee on Fiscal Affairs）を中心とする「ボトムアップ」型プロセスで制定されていたとする¹⁹⁸。

図 9: Grinberg (2016)による国際課税規範に係る伝統的機構



¹⁹⁸ Grinberg・前掲注 25 1147-1149 頁。

図 9 がブレ G20 時代の OECD における国際課税規範に係る機構モデルである。OECD の租税委員会(CFA)は主として OECD 加盟国財務省の国際租税政策の責任者により構成されており、伝統的に国際課税問題に係る多国間協議の中心とみなされていた。そして租税委員会により検討される議題は、それぞれの個別テーマの担当者から構成される下部組織である作業部会 (Working Parties) による議論を経て提出されていた。Grinberg(2016)はこのような「ボトムアップ」型プロセスのため、国際課税の基準を変更する多国間の合意はゆっくりかつ慎重であり、既に合意された原則を中程度に見直すプロジェクトであっても 10 年もかかることがあると指摘する¹⁹⁹。

Ault (2009)も OECD 租税委員会によるボトムアップ型プロセスに同意し、租税委員会は作業計画を承認し、その下部組織に対し作業遂行のマンデイトを与える役割を果たしているが、作業のテーマは通常下部組織から提案されるとしている²⁰⁰。さらに Ault (2009)は、租税委員会における規範形成プロセスの特徴としてコンセンサス (合意)を得ることの重要性を強調している²⁰¹。議長と事務局が主導する長い議論は一見して不明確な合意と妥協を生み出すことが多く、同じ顔触れの国及び代表が何年にも渡って広範な論点を検討する繰り返しの多いプロセスでもある。Ault(2009)はまた、議論になっている論点を曖昧な言葉で一時棚上げしておきながら、他の関連する論点について合意に達することによって、当該棚上げした論点を、明確化 (clarification) という名目で後日再検討することができる点も指摘している。

(2) 国際課税規範と国際金融規範に係る機構モデル

Grinberg(2016)は、銀行、証券やマネーロンダリング等の金融分野において、Brummer(2015)が提唱するようなアジェンダセッターである G20 を中心とする国際金融法に関連する国際機関・枠組みから構成されるソフトロー・メタ・フレームワークが構成されているとし²⁰²、2009 年のロンドンサミット以降、国際課税分野における規範実現過程も図 8 のような OECD 租税委員会を中心とした伝統的機構から国際金融分野と流れを一にする G20 中心の「トップダウン」型機構に変化したと論ずる。

¹⁹⁹ 実際に、移転価格税制における独立企業原則の関連企業間のみならず本店と支店等の permanent establishments(PE/恒久的施設)との間の取引への適用は、1995 年の OECD 移転価格ガイドライン公表時には今後の課題とされ、2008 年に PE への利益の帰属に関するレポート(*Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*)が公表されている。

²⁰⁰ Ault・前掲注 36 761 頁。

²⁰¹ Ault・前掲注 36 762-763 頁。

²⁰² Grinberg・前掲注 84

図 10: Grinberg (2016)による国際金融法に係る機構

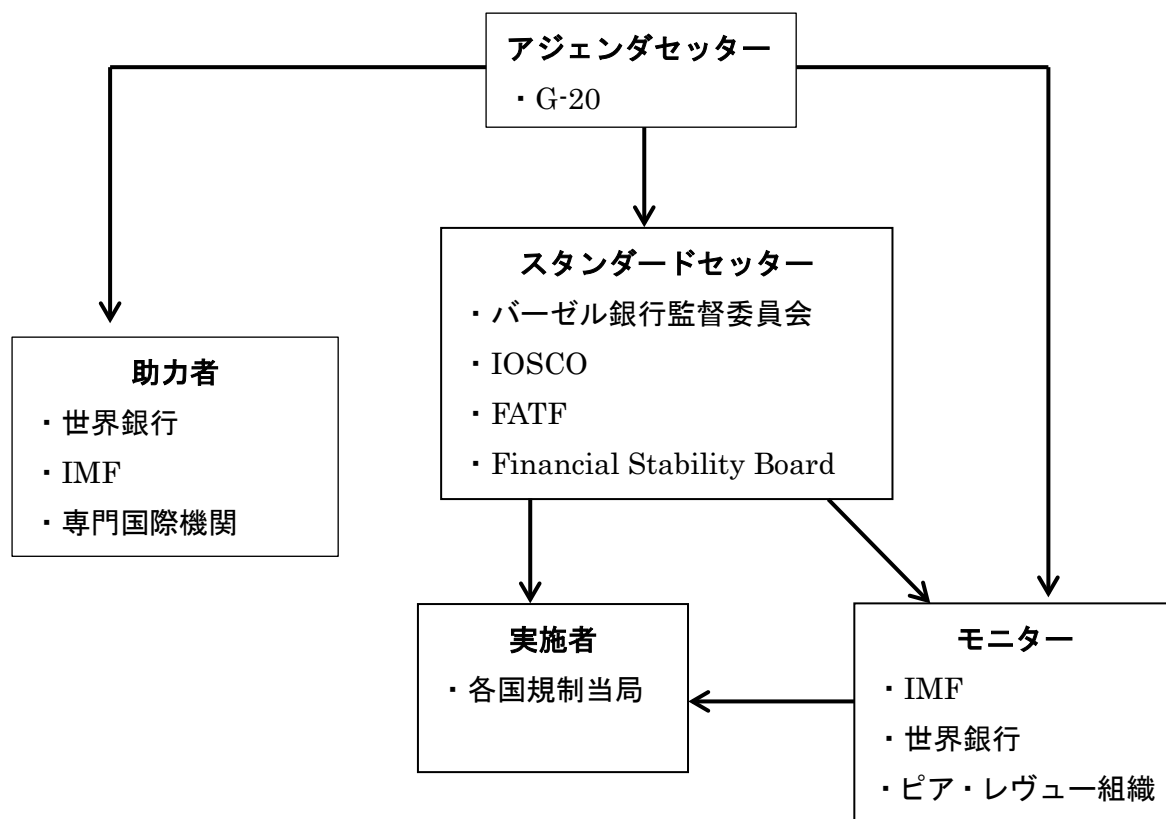


図 10 は Grinberg(2016)の示す国際金融規範に係る機構（architecture）モデルであり、Brummer(2015)のモデルとほぼ同一であるが、大きな違いとして技術支援を提供する助力者（Enablers）が機構の新たな構成要素として加えられている。国境を超えた規制の目的はそれぞれの国・地域で効果的に実施・執行されて初めて達成され（Stewart (2012)）²⁰³、Jacoby (1999)は実質の伴わない見せかけだけの国際的規範の採用を 18 世紀ロシアの偽物の村になぞらえてポチョムキン調和 (Potemkin harmonization)と呼んでいる²⁰⁴。OECD による国際的規制協力に関するレポート、*International Regulatory Co-operation: Addressing Global Challenges* (2013)は、各国における規制を実施する能力は様々であり、規制の国際的不調和は法令・ルール自体の不調和のみからではなく、法令の執行実務における不調和からも生じている旨指摘

²⁰³ Stewart, Richard. 2012. Enforcement of transnational public regulation, in Fabrizio Cafaggi ed., *Enforcement of Transnational Regulation*, p. 47. Edward Elgar, Cheltenham.

²⁰⁴ Jacoby, Wade. 1999. Priest and Penitent: The EU as a Force in the Domestic Politics of Eastern Europe. *East European Constitutional Review*, Volume 8, Numbers 1-2, pp. 62-67, New York.

し²⁰⁵、モニタリングを含む規範の実施・執行を確保するメカニズムを国際的規制協調の成功のための要素の一つとしている²⁰⁶。第2節(3)で述べたように Slaughter(2004)も法執行(enforcement)当局間ネットワークの活動としての能力構築・技術支援の重要性を指摘している。Brummer(2015)も同様に、先進国の規制当局及び国際機関によって提供される技術支援は、グローバルな金融危機リスクを減少させ、法執行協力をより円滑化させることから、技術支援の提供者と受け手の双方を利するものであるとする一方で²⁰⁷、技術支援活動によるアドバイスの採用は受け手の裁量であり、また、技術支援の対象は新興国というよりも開発途上国が中心になることから、グローバルな規制システムへのインパクトという意味ではその効果は必ずしも明確でないと指摘している。

Grinberg(2016)は税の文脈で、2010年10月のG20ソウルサミットで示された開発に係る Multi-Year Action Plan において開発途上国の税務行政システム及び税制の改善による持続可能な歳入基盤の構築が9つの柱の一つと位置付けられたことや²⁰⁸、2009年4月のG20ロンドンサミットを受けてそれまで Global Forum on Taxation を改組する形で立ち上げられた税に係る透明性及び情報交換に関するグローバルフォーラム(Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)においても、開発途上国の能力構築が活動の柱の一つとされ、IMF、世界銀行や地域の税務行政協力枠組みとの連携がうたわれている点を指摘している²⁰⁹。なお、Grinberg(2016)は国際機関相互の連携が必要とされる背景として、OECDは開発途上国に対する技術支援活動に関する能力・経験が必ずしも十分でない点を挙げている²¹⁰。

また、Brummer(2015)の機構モデル(図8)との違いとして、Grinberg(2016)の機構モデルはアジェンダセッターからスタンダードセッターへの指示のみならず、矢印がモニター及び助力者への双方に伸びている点が挙げられる。Brummer(2015)が国際規範の制定プロセスに着眼し、機構モデルを構成する国際機関・枠組みの「タテ」の関係及び明確な機能分化をその特徴として挙げているのに対し²¹¹、Grinberg(2016)は「G20はスタンダードセッターによる規範の国際的調整を求めるだけではなく、しばしば新しい国際基準の順守を支援するためのモニタリング、執行メカニズム及び技術支援の組

²⁰⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development (2013)・前掲注 54 54 頁。

²⁰⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development (2013)・前掲注 54 113 頁。

²⁰⁷ Brummer・前掲注 33 53-54 頁。

²⁰⁸ *The Seoul Summit Document*, Paragraph 51 h). 12th November 2010, Seoul.

²⁰⁹ Organisation for Economic Co-operation and Development (2009)・前掲注 66 3 頁。

²¹⁰ Grinberg・前掲注 25

²¹¹ Brummer・前掲注 197

織・枠組みを設立する」としており²¹²、規範制定のみならずモニタリング及び技術支援を合わせたところの規範実現システムであること、あるいはスタンダードセッター、モニター及び助力者といった機構の構成組織間の関係の相互性、相対性をより強調していると考えられる。事実、第2章第3節(5)で触れたように、2009年のG20ロンドンサミットで発表された金融システム強化に関する宣言(*Declaration on Strengthening the Financial System*)では、タックスヘイヴン及び非協力的地域の問題に関し、全ての国に税務情報交換を含む国際的基準を採用するよう求めると共に、ピア・レビューの強化及び開発途上国が新しい国際税務協力の動きから利益を得られるようにする方針も表明されており²¹³、前述したようにこの宣言を受けて税に係る透明性及び情報交換に関するグローバルフォーラムが改組の上立ち上げられている²¹⁴。

第6節 国際的規範に係る機構モデルの課題

Slaughter(2004)は政府機関が特定分野ごとにグローバルなネットワークを構築し、共通の課題に対するベストプラクティスや合意されたアプローチを通じて公共政策を実施して行く「政府機関ネットワークによるグローバルガバナンス」の概念を提唱した。Drezner(2007)はグローバルガバナンスを大国によるグローバルな規制ルールの実現プロセスであるという立場をとりつつ、国際機関の役割を重視し、国際機関の性格を分類した上で、国際機関の性格の違い(ユニヴァーサル型かクラブ型か)が大国によるグローバル規制の推進にどのような影響を及ぼしたのか1990年代の通貨危機に端を発した国際的な金融規制の強化をケーススタディとして論じている。

ただしDrezner(2007)については、国際的な規制レジームの推進を米国及びEU加盟国といったG7メンバーを中心にして主導されるプロセスと解しているものの、第2章第4節の図7(国際的規範の実現過程の変容)が示すように2008年の世界金融危機の深化を受けて基盤となる国際フォーラムがG7から主要新興国を含むG20へとシフトする中、先進国の「思惑」を中心にグローバルな規範実現過程を説明できるのだろうか、という疑問を生じさせる。

Brummer(2015)は国際的な金融規制に焦点を当てた上で、グローバルな規範実現過程の適切な理解のためには、国際機関を中心としたプレイヤーによって構成される機構的枠組み(*architecture*)を把握した上で、そのような機構が金融規制レジームにどのように働きかけているのか検討することの必要性を主張した上で、国際金融法分野に係る機構モデルを提案している。

Grinberg(2016)は国際課税に係る国際的規範の形成過程は、OECD租税委員会を中

²¹² Grinberg・前掲注84

²¹³ 前掲注138

²¹⁴ Organisation for Economic Co-operation and Development (2009)・前掲注66

心とする伝統的ボトムアップ型から、2009年のG20 ロンドンサミット以降、国際課税問題がG20のアジェンダ化したことを受け、Brummer(2015)の国際金融規制に係る機構モデルが示すアジェンダセッターとしてのG20を中心に置いたトップダウン型に変化したと論じている。また、Grinberg(2016)はBrummer(2015)の機構モデルを一部修正し、機構を構成するプレイヤーとして技術支援活動を担う助力者(Enablers)機能を加えた点も注目される。

Brummer(2015)及びGrinberg(2016)が示したG20時代における国際的規範に係る機構モデルにはどのような課題があるのだろうか。まず、Grinberg(2016)は国際課税分野における規範実現プロセスも国際金融分野の機構モデルに沿った形になると主張しつつ、示されている機構モデルはあくまで国際金融分野に係るものであり、国際課税の視点からの機構モデルは明確に示されていない点が挙げられる。

従って、Brummer(2015)及びGrinberg(2016)が提案する国際金融に係る機構の枠組みを踏まえつつも、国際課税規範に係る国際的機構モデルを新たに示すことが大きな課題となる。

国際課税規範に係る機構モデルを見出すに当たっては、第一に、Brummer(2015)及びGrinberg(2016)が示したスタンダードセッター、モニター、助力者等の機構を構成する機能グループごとにどのようなプレイヤーがどのような役割を果たしているのか検討する必要がある。第二には、機能グループ間の相互関係の考察も求められる。Brummer(2015)及びGrinberg(2016)は国際金融に係る機構モデルをG20中心の垂直型、トップダウン型と規定する。G20時代の国際課税規範に係る機構モデルにおいてGrinberg(2016)が示したOECD租税委員会における伝統的ボトムアップ型プロセスが完全に変容したのかどうか検討する必要がある。

また、金融分野と比した税分野の特徴として、執行、税務行政の重要性が挙げられる。第5節(2)で言及したOECDのレポート、*International Regulatory Co-operation: Addressing Global Challenges* (2013)は、規制の国際的不調和は法令・ルール自体の不調和のみからではなく、法令の執行実務における不調和からも生じる旨指摘しているが、税分野においては特に顕著である。多くの国において租税政策を担当する部局と税務行政を担当する部局が分かれていることも要因の一つであると考えられる²¹⁵。OECDがリードしたBEPSプロジェクトの文脈においても、新たな国際課税ルール of 税務行政当局における適切な執行がモニタリングの視野に収められており²¹⁶、吉村(2016)も

²¹⁵ OECDによる税務行政の比較分析レポート、*Tax Administration 2015*は56カ国・地域中32カ国・地域において自立した(autonomous)税務行政組織を有しているとしている。Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, p. 28. Paris.

²¹⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development (2015)・前掲注4 10-11

税務行政当局間の協働を通じて実施の統一を目指すことの重要性を指摘している²¹⁷。

さらには、執行を担う税務行政当局は、例えばアジア太平洋地域における **Study Group on Asian Tax Administration and Research(SGATAR)**等、地域ごとに協力枠組みを形成している。**Drezner(2007)**は国際機関の一類型として隣人 (**neighborhood**) 型国際機関を挙げているが、このような地域協力組織・枠組みがどのような役割を果たすのか **Brummer(2015)**及び **Grinberg(2016)**は考察していない。

上記のような地域協力も含めた執行の観点からの考察が国際課税規範に係る機構モデルにどのように反映されるのかも十分に検討する必要があると考える。

頁。

²¹⁷ 吉村政穂「BEPSによって何が変わったか」『租税研究』（第799号・2016年5月号）212頁。

第4章 国際課税規範の実現過程と機構モデルのプレイヤー

第1節 問題の所在

第3章第6節で Brummer(2015)及び Grinberg(2016)が示した機構モデルにおける課題として、Grinberg(2016)は2009年以降の国際課税分野における規範実現プロセスも国際金融分野の機構モデルに沿った形になると主張しつつ、示されている機構モデルを構成する国際機関・枠組みはあくまで国際金融分野に係るものであり、国際課税の視点からの機構モデルとしては明確に示されていない点を指摘した。

国際課税規範に係る機構モデルを示すにあたっては、まず、Brummer(2015)及び Grinberg(2016)が提示した機構モデルの機能であるアジェンダセッター、スタンダードセッター、モニター、助力者及び実施者を構成する国際機関・枠組み及び政府当局がどのようなものであり、どのような活動を行っているのか明らかにすることが有益である。

第2節 アジェンダ支持者

(1) 首席フォーラムとしての G20

まず、Grinberg(2016)はアジェンダセッターとして G20 を挙げており、この点は国際課税分野においても同様である。第2章第3節(5)で論じたように、国際税務の問題が G20 のアジェンダとしてスポットライトを浴び、国際税務に係る課題のグローバルな取り組みを推進するドライバーとしての G20 の役割が明確になったのは2009年4月の G20 ロンドンサミット以降である。

2009年4月の G20 ロンドンサミットに合わせて OECD が税務情報交換に関する国際基準の実施状況に照らして国・地域を分類した新しいリスト²¹⁸を公表する動きを見せたため、直前の3月にはそれまで OECD における透明性と情報交換プロジェクトの活動にあまり協力的でなかった国・地域が「雪崩を打つように」透明性と情報交換に係る基準の実施方針を表明しており、4月2日に発表された G20 ロンドンサミットの金融システム強化に関する宣言 (*Declaration on Strengthening the Financial System*) では、タックスヘイヴン及び非協力的国・地域(Tax havens and non-cooperative jurisdictions)に関するパラグラフを設け、その中で多くの国・地域が税務情報交換に係る国際基準の実施に新たにコミットした動きを歓迎し、G20 ロンドンサミットに合わせて OECD により公表された税務情報交換の国際基準に実施状況に照らしたリストに言

²¹⁸ Organisation for Economic Co-operation and Development (2009)・前掲注137

及した上で、全ての国に情報交換に関する国際的基準を採用するよう求めている²¹⁹。

G20 が国際課税分野を取り扱ったのはこれが初めてではない。前年の 2008 年 11 月に開催された初めての G20 レヴェルでの首脳会合である G20 ワシントンサミットの宣言では、金融市場の公正性の促進 (Promoting Integrity in Financial Markets) の文脈で、各国の税務当局における OECD での作業を踏まえた税務情報交換の促進が求められている²²⁰。また、OECD も 1996 年の有害税制プロジェクトの開始以来、いわゆるタックスヘイヴンを含む OECD 非加盟国・地域と協働する努力を継続してきた。しかしながら、OECD の 'name and shame' 戦略—すなわち、国際基準の実施状況を公表することにより、国際基準の実施にコミットしていない国・地域に評判・信用上 (reputational) のリスクを負わせる施策—は 2009 年 4 月の G20 ロンドンサミットと組み合わされることによりその効果を最大化させている。第 2 章第 3 節(4)で示したように、OECD は 'name and shame' 戦略として 2002 年 4 月に 7 カ国の非協力的タックスヘイヴンのリストを公表しているが²²¹、7 カ国の内、アンドラ、リヒテンシュタイン及びモナコの 3 カ国は G20 ロンドンサミット直前の 2009 年 3 月まで税務情報交換の国際基準の実施にコミットしていなかった²²²。欧州の先進国がメンバーの多数を占める OECD とは違い、主要な新興国をメンバーに含め国際経済の実態をよりバランスよく反映したグローバルな枠組みである G20 が透明性と情報交換プロジェクトのプロセスに加わることにより、グローバルな税務情報交換体制の整備への流れが一気に加速されたことは疑いない。

Kirton(2011)は、G7/8 と比して G20 のメンバーはより広範囲かつ多様であり、それにより G20 はより高い信頼性と正統性を持つグローバル統治組織 (governor) であるとみなされている旨指摘している²²³。Brummer(2015)は、2008 年の世界金融危機の深まりと G20 の勃興を通じて国際規制システムにおける正統性が二つの点で深まったとしている。第一に、G20(及び Financial Stability Forum)を通じて規範制定プロセスがより政治化(politicized)されており、第二に、アジェンダ及び規範制定プロセスに参加する国の数が大きく拡大された点を指摘している²²⁴。

2009 年のロンドンサミット以降も、G20 サミット及び財務相・中央銀行総裁会議は新しく改組されて立ち上げられた税に係る透明性及び情報交換に関するグローバルフ

²¹⁹ 前掲注 138

²²⁰ The White House・前掲注 133

²²¹ Organisation for Economic Co-operation and Development (2009)・前掲注 127

²²² 荒木・前掲注 132

²²³ Kirton, John. 2011. The Group of Twenty, in Hale, Thomas and Held, David, eds., *Handbook of Transnational Governance: Institutions and Innovations*, p. 57. Polity Press, Cambridge.

²²⁴ Brummer・前掲注 33 199—200 頁。

フォーラム（Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes）の活動に支持を表明し続けている。第2章第3節(6)で述べたように、2012年6月のG20ロスカボスサミットの首脳宣言においては、透明性と税務情報交換に加えて、base erosion and profit shifting(税源浸食と利益移転)の防止の必要性が示され²²⁵、同月中にOECDの租税委員会（Committee on Fiscal Affairs）においてBEPSプロジェクトが事実上開始されている²²⁶。国際課税に係る規範を包括的に見直すBEPSプロジェクトにおいては、その規範制定プロセスに中華人民共和国等OECD加盟国ではないG20メンバーをAssociatesとして招くことにより、G20の名前を冠すOECD/G20 BEPSプロジェクトとして作業が進められた²²⁷。2015年10月にはOECD/G20 BEPSプロジェクトの最終報告書パッケージが発表され、翌11月のG20アンタルヤサミットの首脳コミュニケは、これらの最終報告書を支持する(endorse)ことを表明している²²⁸。

このように、BEPSプロジェクトは透明性と情報交換プロジェクトに比してもより一層G20プロセスと歩調を合わせる形で進められている。G20との関係における特徴としては、まず、BEPSプロジェクトは2009年にG20の重要テーマとして国際課税問題が扱われるようになってから新たにスタートしたプロジェクトであるところ、規範の頒布・実施プロセスのみならず、形成プロセスの段階でG20との関わりが強く意識され、OECD非加盟の新興国も議論に加わる形で規範の形成が行われている。また、BEPSプロジェクトにとってG20との共同歩調がより強く求められる理由として、透明性と情報交換プロジェクトは税務情報交換の国際基準の実施を求める国・地域はオフショア金融センターが多く、OECD+G20グループの外へのプレッシャーという意味合いが強いのにに対し、BEPSプロジェクトはアグレッシブなタックスプランニングや租税回避行為に対抗するための国際課税規範の包括的見直しであり、多国籍企業の活動を通じた国際課税問題の中心的当事者であるOECD加盟国及びG20メンバーを含む新興国による新たな規範への合意及び実施がプロジェクトの鍵となる。BRICSとも呼ばれる新興経済大国を含まない形でのモデル租税条約や移転価格ガイドライン等の国際課税規範の見直しではその実効性を大きくそがれることになるであろう²²⁹。言い換えると、透明性及び情報交換プロジェクトの前身である1996年に開始された有害税制プロジェクトでは、OECD加盟国対タックスヘイヴンという構図があったのに対し、2012年に始まったBEPS問題の検討に際しては、OECD加盟国だけではなく、新興国との協働が必要

²²⁵ G2012 Los Cabos México・前掲注141

²²⁶ 風間・前掲注142

²²⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development (2013)・前掲注143

²²⁸ 前掲注18

²²⁹ BRICSはブラジル、ロシア、インド、中華人民共和国及び南アフリカを指し、いずれもOECD加盟国ではない。

不可欠であり、この点が BEPS プロジェクトにおける G20 プロセスとの緊密な関係の背景になったと考えられる。

(2) G7 の役割

なお、国際課税に係るアジェンダの支持者として、G20 以外に G7 も考えられる²³⁰。2008 年 11 月に初めての G20 サミットが開催され、2009 年の G20 ピッツバーグサミットの首脳声明では G20 が国際経済協力に関する首席(premier)フォーラムとして明言されるなどし²³¹、グローバルな課題に最も影響力を持つフォーラムは G7 から G20 へと移っている。しかしながら、G7 がグローバルな発信力を失っているわけではない。Kirton(2011)は G20 の課題という文脈で、G7/8 が事実上 G20 の運営委員会(Steering Committee)として機能しているのではないかという疑問が呈されている点を指摘している²³²。

国際課税分野に関しても、G7 は積極的なメッセージの発信を続けている。また、そのメッセージも、グローバルなアジェンダに「お墨付きを与える」G20 の役割を尊重しつつ、G20 よりも一歩踏み込んだ提案をしていることが認められる。2009 年 4 月の G20 ロンドンサミット後の同年 7 月にイタリアで開催された G8 ラクイラサミットの首脳宣言では、G20 に同調して税に係る透明性及び情報交換に関するグローバルフォーラムによるピア・レビューの実施を支持すると共に、多国間情報交換枠組みの可能性、情報交換の国際基準を十分に実施しているか否かの判定基準、国際基準を満たしていない国・地域に対する対抗措置の選択肢などについて議論・検討するよう求めている²³³。BEPS プロジェクトは 2012 年 6 月に検討が開始されているが、2013 年 6 月に北アイルランドで開催された G8 ロック・アーンサミットの首脳コミュニケでは、税に関する項目を設け、OECD において作業が行われている BEPS プロジェクトを歓迎すると共に、とりわけ多国籍企業の活動に関し、利益及び納税額の国別報告書を税務当局に提出する共通の枠組みを設けるよう提案している²³⁴。後者の提案は、後に BEPS プロジェクトの移転価格税制に係る文書化及び国別報告に係るアクション 13 のという形で実現されている²³⁵。さらに、2015 年 6 月にドイツ・エルマウ城で開催された G7 サミット

²³⁰ G7 は 1997 年のデンヴァーサミットよりロシアを加えて G8 となっていたが、2014 年よりロシアの参加は停止され、G7 に戻っている。

²³¹ 前掲注 190

²³² Kirton・前掲注 223 57 頁。

²³³ *Responsible Leadership for a Sustainable Future*, Paragraph 15. 8th July 2009, L'Aquila Summit.

²³⁴ G8 Lough Erne 2013. 18th June 2013. *Leaders Communiqué*, Paragraphs 24-25. Lough Erne, Northern Ireland.

²³⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*.

の首脳宣言でも、二重課税排除のための税務当局間の相互協議に関し、拘束力のある仲裁手続き(binding mandatory arbitration)を導入することが謳われている。拘束力ある仲裁手続きについては、BEPS プロジェクトのアクション 14(紛争解決メカニズム)及び 15(二国間条約修正のための多国間協定)において議論され、2016 年 11 月にアクション 15 のアウトプットとして発表された BEPS に係る租税条約措置実施のための多国間条約(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting)の Part VI. (Arbitration)において、オプションな強制力かつ拘束力のある仲裁手続きとして盛り込まれている。

2016 年 4 月にはいわゆるパナマ文書(Panama Papers)としてパナマの法律事務所が関わったオフショア金融センターを利用した法人・個人に関する大量の情報が公開され、タックスヘイヴンあるいはオフショア金融センターの透明性に関する社会的関心が高まったことを受け、2016 年 5 月に開催された G7 伊勢志摩サミットの首脳宣言は税と透明性に関する項目を設け、BEPS 最終報告書パッケージの実施に加え、OECD に税分野の透明性に関して非協力的国・地域を判別する客観的な基準を定めた上で、非協力的国・地域への対抗措置も検討することを求めている。さらに、オフショア金融センターに存する法人の受益者情報の透明性の観点から、FATF 及び税に係る透明性及び情報交換に関するグローバルフォーラムが、法人の受益者情報の透明性を高めた上で国際的に情報交換する施策を 2016 年 10 月の G20 財務相・中央銀行総裁会議に提案することを期待している²³⁶。2016 年 10 月にワシントン DC で開催された G20 財務大臣・中央銀行総裁会議に提出された OECD 事務総長レポートでは、受益者情報の透明性に関し、透明性と情報交換グローバルフォーラムの実施するピア・レビューにおいて、受益者情報に係る基準の実施状況に焦点を当てて行くことや、FATF と透明性と情報交換グローバルフォーラムの間の連携強化が示されている。

(3) アジェンダ支持者の構成組織

結論として、国際課税規範に係るアジェンダ支持者として、G20 と G7 の両フォーラムを挙げたい。主要な新興国をメンバーとして含む G20 はグローバルな問題に関してメッセージや方向性を示すのにより適した正統性を備えており、国際課税問題についても欧州の先進国を中心とする OECD 加盟国のみならず新興国あるいはオフショア金融センターと協働することが必要不可欠になっているところ、国際課税規範の実現プロセスは G20 の支持を得ることによってグローバルな影響力を拡大し、よりダイナミックに進めることができる。他方、G7 は先進国のみから構成されているフォーラムであり、

Paris.

²³⁶ G7 Ise-Shima Summit. 27th May 2016. *G7 Ise-Shima Leaders' Declaration*. Ise-Shima.

G20 のようにグローバルな課題に対してコンセンサスを示すような正統性は有していない。しかしながら、G7 のメンバーは後に検討するスタンダードセッターや助力者等の機能を果たす国際機関の中で依然として新興国よりも大きな影響力を有しており、G7 の発するメッセージは、グローバルなコンセンサスを示すのは G20 であることを前提としつつも、メンバーが多様な G20 において直ちに合意を得ることが難しい課題に関して、一歩踏み込んだ施策をしばしば提案しているところ、注目に値すると考える。

第3節 スタンダードセッターとしての国際機関

(1) 国際課税規範の形成

機構モデルの二番目の機能としてのスタンダードセッターは、国際的な規範の内容を議論して形成する役割を果たすものであるが、国際課税分野においてはどのようなプレイヤーが該当するのであろうか。第2章第2節(4)において国際課税に係る代表的な国際的ソフトロー規範を概観しているが、制定の中心となった国際機関は OECD 及び国際連合(United Nations)の二つである。この二つの国際機関は第2章第3節(1)及び(2)で論じたように国際課税規範の黎明期である 1920 年代の国際連盟(League of Nations/ Société des Nations)における作業の流れを汲み、両機関における議論を通じてそれぞれのモデル租税条約が作られている。

ただし、2009 年以降の国際課税規範における G20 時代における流れを見ると、焦点が当たっている透明性と情報交換及び BEPS の両プロジェクトはいずれも OECD が議論を主導している。また、OECD の正式な加盟国は欧州の先進国を中心としている一方、税に係る透明性及び情報交換に関するグローバルフォーラムのメンバー構成はユニバーサル型であり、BEPS プロジェクトの規範制定プロセスは新興国を Associates として招いた上で進められたように、OECD による国際課税規範に係る活動のカヴァレッジはよりグローバルな方向に向かっている。従って、最も重要なスタンダードセッターとして OECD を中心に検討して行くことが適切と考える。

(2) OECD

OECD が取り組む課題はガバナンス、贈賄・腐敗の防止、企業責任、開発、国際投資、税、環境等多岐に亘っているが、その組織上の特徴として政府の政策担当者や専門家から構成される各委員会や作業部会における討議を通じて国際的な規範形成等の活動が行われており²³⁷、税分野については租税委員会(Committee on Fiscal Affairs)が担当している。

OECD 租税委員会の内部組織については、第3章第5節(1)の図9において Grinberg

²³⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development (2015)・前掲注 193

(2016)による国際課税規範に係る伝統的機構として示した通りである。Grinberg(2016)は図 9 を 2009 年に G20 が国際課税規範実現プロセスの中心となる以前の「歴史的」機構モデルとするが、OECD 租税委員会の内部構造としては G20 時代においても大きな変化はない。

租税委員会本会合自体は主として OECD 加盟国財務省の国際租税政策の責任者により構成されており、2011 年から 2016 年まで日本の財務省の浅川雅嗣財務官が租税委員会の委員長を務めている²³⁸。また、租税委員会のメンバーは 35 カ国の OECD 加盟国に加え中華人民共和国を始めとする G20 メンバーであるような新興国や OECD 加盟候補国であるコロンビア等 11 カ国が Associate ないし Participants というステイタスで、さらには IMF、国際連合、世界銀行など 6 つの国際機関も Observers として参加している²³⁹。

租税委員会がこのような大所帯の中、議論の方向性を道付けするために、租税委員会内部の運営委員会あるいは理事会の役割を果たす組織としてビューロウ(Bureau)が設けられている。Ault(2009)は租税委員会のビューロウの役割について以下のように語っている²⁴⁰。

「租税委員会の会合のための準備作業の多くは、租税委員会会合と会合の合間に定期的に開催されるビューロウによってなされている。ビューロウは租税委員会のアジェンダを作成し、特定の事項について勧告(Recommendations)を準備することもあり、そのような勧告は議論の結論に大きな影響力を与える。しばしば、租税委員会における議論が行き詰った時には、ビューロウが別個に会合を持ち、解決案を模索する。」

2017 年 1 月時点での租税委員会のビューロウメンバーは議長以下 12 名であり、内議長(ドイツ)、議長代理(英国)及び 3 名の副議長(カナダ、イタリア及びオランダ)のほとんどが G7 メンバー国の代表である。7 名の一般ビューロウメンバー内には G7 メンバーであるフランス及び日本の代表が含まれている。残りの 5 名の一般ビューロウメンバーの内、4 名は欧州の代表(ベルギー、スペイン、スイス及びノルウェー)であり、G7 メンバーもしくは欧州代表以外のビューロウメンバーはアルゼンチン代表のみである。

²³⁸ Organisation for Economic Co-operation and Development. 26th January 2011. *New Chair of the OECD's Committee on Fiscal Affairs elected*. Paris.

<http://www.oecd.org/ctp/newchairoftheoecdsccommitteeonfiscalaffairselected.htm>

²³⁹ Organisation for Economic Co-operation and Development. *Committee on Fiscal Affairs* (last published on 11th January 2017), On-Line Guide to OECD Intergovernmental Activity.

<http://webnet.oecd.org/OECDGROUPS/Bodies/ListByNameView.aspx>

²⁴⁰ Ault・前掲注 36 760 頁。

る（アルゼンチンは OECD の正式加盟国ではない）²⁴¹。ただし、BEPS プロジェクトに関しては、BRICS を中心とするブラジル、中華人民共和国、インド及び南アフリカの 4 カ国をビューロウにおける議論に招待するビューロウ・プラス（Bureau Plus）という枠組みを設けている²⁴²。

他方、規範制定に係る実際の作業は、図 9 が示すように租税委員会の下部組織である複数の作業部会（Working Parties）で行われており、各作業部会のメンバーは各国の個別テーマの担当者である。個別の国際課税規範ごとに担当作業部会を示すと、モデル租税条約については租税条約に関する第一作業部会（WP1）が担当しており、移転価格ガイドラインは多国籍企業の課税に関する第 6 作業部会（WP6）が担当している。

透明性及び（要請ベース）情報交換に係る国際基準については、情報交換と税務コンプライアンスに関する第 10 作業部会（WP10）が透明性と情報交換に関する国際基準の作成をマンデイトとしているものの、第 2 章第 2 節（4）の注 88 で示したように、「透明性及び（要請ベース）情報交換に係る国際基準」と題する文書は存せず、税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムによる *2016 Terms of Reference to Monitor and Review Progress towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes* が透明性と要請ベース情報交換の国際基準を解説している。この国際基準は、特定の作業部会が担当しているというよりも、1990 年代に始まった有害税制プロジェクトの進捗の過程で形成されたものであると考えられる。2009 年に改組されて立ち上げられた税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムは、規範形成作業というよりも、各国・地域における情報交換に係る国際基準の実施状況のモニタリング及びレビューに活動の重心を置いた枠組みである²⁴³。

また、同じ情報交換であっても比較的新しい金融口座自動的情報交換基準についても、第 10 作業部会（WP10）を中心にして制定作業が行われている。自動的情報交換に関しても、税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムは規範制定ではなく、基準実施への各国からのコミットメント確保や基準実施の支援を中心に活動を行っている。

さらに、BEPS プロジェクトについては、15 のアクションから構成される国際課税規範の包括的見直しであり、単一の作業部会ではなく、複数の作業部会がそれぞれ担当のアクションに関する検討を行っている（一つのアクションについて複数の作業部会が共同で検討する場合もある）。例えば、租税条約に関する第 1 作業部会（WP1）はハイブ

²⁴¹ Organisation for Economic Co-operation and Development・前掲注 239

²⁴² Organisation for Economic Co-operation and Development. May 2014. *Bringing the International Tax Rules into the 21st Century: Update on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Exchange of Information, and the Tax and Development Programme*, p. 3. Paris.

²⁴³ Organisation for Economic Co-operation and Development (2009)・前掲注 66

リッドミスマッチ (Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements) に関するアクション 2、条約濫用の防止 (Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances) に関するアクション 6、紛争解決メカニズム (Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective) に関するアクション 14 等に係る技術的作業を担当し、多国籍企業の課税に関する第 6 作業部会(WP6)は移転価格税制に係る文書化 (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting) に関するアクション 13 に取り組んでいる。

第 3 章第 3 節 (2) において、Drezner(2007) がユニヴァーサル型国際機関の特徴として規模の大きい事務局の存在を挙げていることを紹介した。OECD は Drezner(2007) が分類するところのクラブ型国際機関であるが、OECD 全体で約 2,500 名もの職員が勤務する事務局は大きな役割を果たしていると言うことができる。租税委員会をサポートする事務局組織は租税政策・行政センター(Centre for Tax Policy and Administration/Centre de politique et d'administration fiscales)であり、租税政策・行政センターだけで 100 名以上のスタッフを擁している²⁴⁴。租税委員会や作業部会は各国の政府職員から構成されていると述べたが、事務局である租税政策・行政センターは、租税委員会や作業部会での議論をサポートする役割を果たしており、特筆すべきは、規範を含む文書のドラフトは多くの場合事務局スタッフによって行われている点である。Ault(2009) は租税政策・行政センターの役割について以下のように説明する²⁴⁵。

「租税委員会の作業は事務局の一部局である租税政策・行政センターによってサポートされている。センターには複数の課があり、それぞれの課が様々な作業部会やその他の下部組織を担当している。……センターのスタッフは租税委員会の作業において重要な役割を果たしており、特定の国ではなく OECD を代表している。手続きはトピックごとに異なるものの、典型的には担当する課が検討項目に関する文書を最初にドラフトする。ドラフトはまず作業部会で議論され、一行ごとに (各国) 代表によって検討される。文章の変更案は (各国) 代表によって示される。通常は議長が議論の結果をまとめる。文章は (センターの) スタッフによって書き直され、(各国) 代表に承認のために提出される。場合によっては、事務局により最終版の修正がなされ、(会議場でではなく) 文章のやりとりで承認される。従って、(各国) 代表とやり合い、(文書の) 内容に関しコンセンサスに導く、場合によってはコンセンサスを創り出す (センターの) スタッフのスキルは極めて重要である。論点の複雑さや政治的微妙さにより、ドラフティングの

²⁴⁴ 山崎翼「Remain relevant! 国際租税分野への OECD の貢献と課題」『ファイナンス』(財務省・2012 年 1 月号) 9 頁。

²⁴⁵ Ault・前掲注 36 761-762 頁。

プロセスは2～3週間あるいは10年以上も要する²⁴⁶。」

以上、若干長いがOECDにおける規範の作成プロセスの実際がよく理解できるため引用した。OECDにおける規範性を持つ文書は基本的には各国政府代表から構成される委員会・作業部会における議論を通じて作成される。ただし、上記Ault(2009)が示すように、事務局職員も文書のドラフティング作業を通じて規範形成に大きな役割を果たしている。ただし、政府幹部職員から構成される理事会や委員会により各国政府職員同士が直接接触、交渉をし、それを事務局が支えるという構図は租税委員会を含むOECDにとどまらず、国際機関一般に見られる機構であり、城山(2013)はこの国際的枠組みは第一次世界大戦中の連合国戦時共同行政に遡り、国際連盟における理事会と事務局との関係に引き継がれたとしている²⁴⁷。

(3) 国際連合

次に、国際課税分野における規範形成を行っているもう一つの国際機関である国際連合(United Nations)について検討する。第2章第2節(4)で見たように、国際連合において作成される最も重要な規範として国際連合モデル租税条約(United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries)がある。また、モデル租税条約を補完するものとして、二国間条約交渉マニュアル(Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries)さらには移転価格分野において開発途上国向け移転価格実務マニュアル(United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries)をも作成しており、主に資本輸入国であり利益の源泉地国の立場になることが多く、また、政府当局のキャパシティも限定的な開発途上国の観点に立ったプロダクトを提供している。

国際連合においてモデル租税条約等の規範やプロダクトの作成を担当している組織は、国際連合経済社会理事会(United Nations Economic and Social Council)の下部組織であるCommittee of Experts on International Cooperation in Tax Mattersである。この税に係る国際協力に関する専門家委員会は、第2章第3節(2)でも触れた1968年に立ち上げられた租税条約に関する専門家アドホックグループ(Ad Hoc Group of Experts)を前身とし、2004年より専門家委員会という現名称に改められている²⁴⁸。専

²⁴⁶ 前掲注199

²⁴⁷ 城山(2013)は連合国戦時共同行政の例として、軍服、銃等の競争買付けを回避するための国際軍需品委員会などを挙げる。城山英明『国際行政論』(有斐閣・2013年)57-60頁。

²⁴⁸ United Nations Economic and Social Council. 11th November 2004. *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, ECOSOC Resolution 2004/69.

門家委員会は 25 名の異なった国の財務省や税務行政当局の職員から構成されており、必ずしも開発途上国のみでなく、2013 年に国際連合事務総長により委員会メンバーに任命された 25 名中半分近い 12 名が OECD 加盟国出身である²⁴⁹。

実際のモデル租税条約の改正作業等に関しては、OECD 租税委員会と同じく、専門家委員会の下に設けられた複数の小委員会(subcommittees)の枠組みで議論が行われている。例えば、9 条（関連企業）：移転価格に関する小委員会は国際連合モデル条約第 9 条（関連企業）に係るコメンタリー（注釈）及び移転価格実務マニュアルの改正をマニフェストにしている。

また、城山（2013）は国際機関相互の関係は常に競合関係にあるわけではなく、補完的關係に立つ場合もあるとし、国際組織の連携によって国際ルールの実施可能性が高まったり、国際ルールの参加国が拡大したりするといった補完的効果が考えられる旨指摘しているところ²⁵⁰、OECD 租税委員会と国際連合専門家委員会の相互関係にもある程度あてはまる。専門家委員会の下の小委員会の一つとして BEPS 小委員会（Subcommittee on Base Erosion and Profit Shifting）が設けられており、OECD における BEPS プロジェクトと開発途上国との間のコミュニケーションを目的としている。前述したように、国際連合はオブザーヴァー国際機関として OECD 租税委員会に参加している。

国際連合専門家委員会についても、OECD 租税委員会と同様に、その活動は事務局によって支援されており、国際連合経済社会局（United Nations Department of Economic and Social Affairs）の Financing for Development Office が事務局となっている。ただし、Financing for Development Office で専門家委員会を直接担当する国際税協力ユニット（International Tax Cooperation Unit）は 4 名程度のスタッフであり、OECD の租税政策・行政センターのようなスケールでの支援は難しいと考えられる。

第 4 節 モニター

(1) モニターの役割

機構モデルの三番目の機能としてモニターを取り上げる。第 3 章第 4 節（2）で紹介したように、Brummer(2015)は規範やベストプラクティスの作成に取り組むスタンダードセッターとは異なり、各国の規制当局がどの程度国際的規範を遵守しているか評価するモニターを国際金融に係る機構モデルの重要なプレイヤーであるとした。Brummer(2015)がモニターをスタンダードセッターから区分した理由として、金融分

²⁴⁹ United Nations Economic and Social Council. 28th June 2013. *Appointment of 25 members to the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, E/2013/9/Add.10. Genève.

²⁵⁰ 城山・前掲注 247 16 頁。

野の国際機関は事務局機能も含めリソースが限定的であることもあり、モニタリング活動の少なからぬ部分を IMF 及び世界銀行が担っているという現状があると考えられる²⁵¹。

金融分野に比して国際課税分野におけるモニタリングは新しい活動であると言える。国際課税分野におけるモニターとして活動している枠組みとしては、OECD により 2009 年に改組して立ち上げられた税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラム(Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)が挙げられる。また、BEPS プロジェクトに関して、第 2 章第 3 節(6)で紹介したように、プロジェクトのアウトプットに基づく規範の実施状況のモニタリング活動等を目的とする新しい枠組みが 2016 年 6 月に立ち上げられている²⁵²。

(2) 有害税制プロジェクトにおけるピア・レビュー

(1)で述べたように本格的なモニタリング、ピア・レビューのための枠組みは 2009 年に立ち上げられた透明性と情報交換グローバルフォーラムから始まったと言えるが、前身である有害税制プロジェクトにおいてモニタリングやピア・レビューがどのように考えられていたのか検討したい。1998 年に OECD が発表した *Harmful Tax Competition: An Emerging Issue* は、有害税制プロジェクトに係る最初のレポートであるが、このレポートで既に、Forum on Harmful Tax Practices (有害税制フォーラム) という枠組みを立ち上げて OECD 加盟国における有害優遇税制を識別した上で 5 年以内に廃止することを勧告すると共に、当該勧告の実施をモニタリングして行くことが提案されている²⁵³。OECD 加盟国における有害優遇税制を識別するにあたっては、有害優遇税制である可能性がある税制を持つ加盟国に対しクエスチョネアを送って文書での回答を求め、有害税制フォーラムの場で議論するという「ピア・レビュー」の手法がとられている²⁵⁴。そして 2000 年の有害税制プロジェクトの進捗レポート、*Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*において OECD 加盟国における有害優遇税制である可能性がある税制のリストを示した上で、有害税制フォーラムは加盟国が有害優遇税制の廃止に取り組んだか否かの確認(verification)作業を行うとした²⁵⁵。従って、有害税制プロジェクトに関しては、まず、

²⁵¹ International Monetary Fund・前掲注 196

²⁵² Organisation for Economic Co-operation and Development (2016)・前掲注 100

²⁵³ Organisation for Economic Co-operation and Development (1998)・前掲注 60 53-57 頁。

²⁵⁴ Organisation for Economic Co-operation and Development (2000)・前掲注 121 9-10 頁。

²⁵⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development (2000)・前掲注 121 12-16 頁。

OECD 加盟国における有害優遇税制について、有害税制フォーラムの枠組みの下、モニタリングや「ピア・プレッシャー」活動が行われたこととなる。結果的に、2004 年までに、法人税負担を課さないルクセンブルクの 1929 年持株会社（ホウルディングカンパニー）制度を除き、有害優遇税制とされた制度は全て廃止あるいは修正された。最後に残ったルクセンブルクの 1929 年持株会社制度も、2006 年 12 月に 2010 年末までに廃止する措置がとられている²⁵⁶。

有害税制プロジェクトのもう一つの柱であるタックスヘイヴン対策については、第 2 章第 3 節（4）で述べたように、タックスヘイヴンとされた国・地域から透明性と効果的な情報交換へのコミットメントを求めることに重点が置かれた。2003 年 10 月の透明性と情報交換に関する OECD 加盟国と非加盟国の対話の場であり、かつ現在の税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムの前身である Global Forum on Taxation のオタワ会合において、各国・地域がどのような基準を採用しており、どの分野で改善を要するのかレビューすることの重要性が認識され²⁵⁷、翌 2004 年 6 月の Global Forum on Taxation のベルリン会合において、各国・地域が現在採用している基準のレビューを行ってゆく方針と具体的方法が示された。レビューの方法として、統一のテンプレートもしくはクエスチョネアを作成した上で事務局である OECD 租税政策・行政センターが各国・地域から情報を収集し、事務局が編集した情報を Global Forum on Taxation メンバーに回覧してコメントや質問を求める「ピア・レビュー」プロセスを経た上でレポートが公開されることとなった²⁵⁸。

結果、2006 年には 82 カ国・地域の透明性と情報交換に関する法的・行政的枠組みを分析評価したレポート、*Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field* が公表されている。この 2006 年のレポートでは、透明性と効果的な情報交換の原則に関する以下の 4 つの柱に沿って各国・地域の制度を分析評価している：①情報交換メカニズム、②銀行情報へのアクセス、③受益者・本人確認・会計情報へのアクセス及び④受益者・本人確認・会計情報が存すること（availability）²⁵⁹。なお、この 4 つの基本的柱は、現在の税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムによるモニタリング及

²⁵⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development. 19th January 2010. *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: A Background Information Brief*, p. 7. Paris.

²⁵⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development. 16th October 2003. *OECD Global Forum on Taxation, Ottawa, 14-15 October. Closing Statement by the Co-Chairs*.
<http://www.oecd.org/general/oecdglobalforumontaxationottawa14-15octoberclosingstatementbytheco-chairs.htm>

²⁵⁸ OECD Global Forum on Taxation. 4th June 2004. *A Process for Achieving a Global Level Playing Field*, p. 6. Berlin.

²⁵⁹ Global Forum on Taxation. 2006. *Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field*, pp. 9-14. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

びレビュープロセスにおいても、3つの基本的な柱－A. 情報が存すること (availability)、B. 銀行・受益者・本人確認・会計情報へのアクセス及びC. 情報交換－として引き継がれている²⁶⁰。

このように、2009年にGlobal Forum on Taxationが改組されて税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムが立ち上げられる以前においても、ピア・レビューの性質を持つ活動は行われてきた。しかしながら、いくつかの点でその性質・効果は限定されていた。まず、OECD加盟国における有害優遇税制撤廃については成果を上げているが、これはOECDという欧州の先進国が多数を占める同質性の高いクラブ的性質を持つ枠組みの中で、有害優遇税制撤廃という共通の目標を掲げ、実施して行くことに障害が比較的少なかったことが理由として挙げられる。1998年に発表された有害税制プロジェクトに係る最初のレポートである *Harmful Tax Competition: An Emerging Issue* は、OECD加盟国における有害優遇税制を5年以内に廃止することを勧告しているが²⁶¹、当該勧告を含むレポートのOECD理事会での承認手続きを欠席して明確に不賛成の意思を表示したのはルクセンブルク及びスイスだけであった²⁶²。また、有害優遇税制撤廃に関しては、OECDの有害税制プロジェクトの作業と同時並行的にEUの経済財政理事会も1997年12月にCode of Conduct on business taxationを制定し、EU加盟国における有害な税の競争をもたらす税制の改正を求めたことも大きな影響を与えている²⁶³。OECD加盟国の有害優遇税制中、ルクセンブルクの1929年持株会社制度が最後まで撤廃に応じなかったと前述したが、ルクセンブルク政府が2006年12月に撤廃措置を取った直接のきっかけは、OECDによるピア・プレッシャーではなく、2006年7月に欧州委員会がルクセンブルクの有害優遇税制は競争を歪める国家補助(state aid/aides d'État)を禁止する旧EC条約87条に抵触すると決定し、撤廃を求めたためである²⁶⁴。

いわゆるタックスヘイヴンあるいは金融センターを対象に2006年よりGlobal Forum on Taxationが開始した各国・地域の分析評価レポートについては、各国・地域の状況を比較して概観するという意味で意義のある施策であったが、モニタリングあるいはピア・レビューメカニズムとしての効果には限界もあった。

第一に、2006年の分析評価レポートは、項目ごと（例えば、情報交換目的での銀行

²⁶⁰ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes・前掲注58

²⁶¹ Organisation for Economic Co-operation and Development (1998)・前掲注253

²⁶² Organisation for Economic Co-operation and Development (1998)・前掲注60 73-78頁。

²⁶³ Council・前掲注79

²⁶⁴ Commission européenne. 19th July 2006. *Aides d'État : La Commission demande l'abrogation du régime fiscal préférentiel accordé par le Luxembourg aux sociétés de participations financières (sociétés holdings)*. Bruxelles.

情報へのアクセス)の国際比較を提供していたが、各国・地域ごとの問題点や取り組むべき課題を提示するものではなかった。この点に関しては、各国・地域のレビューを行ってゆくことが決められた 2004 年 6 月の Global Forum on Taxation のベルリン会合において、収集され頒布される情報は純粋に事実関係を客観的に示すものであり、判断や結論を含まないものとする、という方針が示されたことが背景にある²⁶⁵。なお、2009 年に税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムが立ち上げられた後の分析評価レポートでは、各国・地域ごとの情報交換に係る OECD 基準の実施状況の概略が示されている²⁶⁶。

第二に、分析評価に係る情報収集は各国・地域と事務局である租税政策・行政センターの間のテンプレート/クエスチョネアに基づいたコミュニケーションあるいは、情報の提供に積極的でない国・地域については事務局スタッフによるリサーチによって行われ、あらかじめ定められたピア・レビュー手続きに則ってレビュー対象国以外の政府職員と事務局職員で構成されるレビューチームがレビュー対象国政府の規範実施状況を審査、報告する仕組みは取られていなかった。

第三に、分析評価レポート作成に際しては、収集された情報を各国・地域に回付して他国・地域の情報に対するコメントあるいは質問を求め、当該質問に対する回答もまた回付された上で必要に応じてレポートに反映させるというテンプレート情報のいわば「簡易ピア・レビュー」プロセスを行っている²⁶⁷。ただし、各国・地域による他国・地域に関する情報の検討が活発に行われたとは必ずしも言えない。

このように、分析評価レポートは情報の提供・開示という点で成果を挙げたものの、各国・地域をそれぞれレビューし、課題を示すという点において限定的であった。第 2 章第 3 節(4)-(5)で述べたように、2008 年頃には、情報交換環境の改善に取り組んでいる国・地域とそうでない国・地域の差が開いているのではないかと、という指摘や、情報交換の基準を実質的にも実施している国・地域とそうでない国・地域を区分して発表してはどうか、という声が挙がるようになっていた。城山(2013)もピア・レビューのピア・プレッシャー効果に関して、複数の国に同様の基準を適用し、その成果を順位づけることで、成果の出ていない地域を明示して圧力をかける手法がある旨指摘している²⁶⁸。

(3) 税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラム

前述のような状況において 2009 年 4 月に OECD が G20 ロンドンサミットに合わせ

²⁶⁵ OECD Global Forum on Taxation・前掲注 258 7 頁。

²⁶⁶ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes・前掲注 136 III. Summary Assessments.

²⁶⁷ Global Forum on Taxation・前掲注 259 8 頁。

²⁶⁸ 城山・前掲注 247 109 頁。

て情報交換に関する国際基準の実施状況に照らして 82 カ国・地域を分類した新しいリストを公表したことが大きなターニングポイントになり²⁶⁹、深度のある(in-depth)モニタリングとピア・レビューを通じて税に係る透明性と情報交換の基準のグローバルな実施を主なマנדイトとする枠組みである税に係る透明性及び情報交換に関するグローバルフォーラム(Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)の立ち上げにつながった²⁷⁰。

透明性及と情報交換グローバルフォーラムは 2017 年 6 月現在 142 の国・地域がメンバーとなっており、OECD が主導するとはいえ文字通りグローバルな枠組みになっている。Porter and Rubio Vega (2011)は開発途上国を取り込んだ包括性(inclusiveness)によってもたらされた正統性(legitimacy)の向上が透明性と情報交換グローバルフォーラムの成功要因の一つであると指摘する²⁷¹。

透明性と情報交換グローバルフォーラムの主要活動であるピア・レビューは、各国・地域における透明性と要請ベース情報交換の国際基準に係る順守状況を評価することを目的としている。なお、要請ベース(on request)情報交換と対をなす自動的情報交換は新しい基準であり、2014 年に OECD より金融口座自動的情報交換基準(Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters)として発表されたものである²⁷²。

2010 年から 2016 年前半にかけて実施されたピア・レビューの第 1 ラウンドでは、ピア・レビューは二つのフェイズに分けて実施された。第 1 フェイズは法的・規制的枠組みを検討し、第 2 フェイズにおいては当該枠組みの実務における実施状況の評価がなされた。

第 1 ラウンドのピア・レビューの結果、113 の国・地域に対して基準の順守状況に係る評価が与えられ、内 99 の国・地域は順守 (Compliant) ないし概ね順守 (Largely Compliant) と評価され、12 の国・地域は部分的に順守(Partially Compliant)と評価されている。他方、マーシャル諸島、パナマ、グアテマラ、ミクロネシア連邦及びトリニダード・トバゴの 5 つの国については、順守していない(Non-Compliant)と判定されている。

透明性と情報交換グローバルフォーラムは、2016 年第 3 四半期より第 2 ラウンドのピア・レビューを開始しており、2016 年からのレビューの前提となる基準 (Terms of Reference) には、2012 年に改定された FATF(Financial Action Task Force)勧告の成

²⁶⁹ Organisation for Economic Co-operation and Development (2009)・前掲注 137

²⁷⁰ Organisation for Economic Co-operation and Development (2009)・前掲注 66

²⁷¹ Porter, Tony and Rubio Vega, Verónica・前掲注 35 62-63 頁。

²⁷² Organisation for Economic Co-operation and Development (2014)・前掲注 95

果をを取り入れ²⁷³、税務当局が法人や銀行口座等の **beneficial ownership**(真の受益者) 情報を入手可能であることを新たに盛り込んでいる²⁷⁴。

並行して透明性と情報交換グローバルフォーラムは、第 1 ラウンドのピア・レビューで国際基準を部分的に順守(**Partially Compliant**) あるいは順守していない(**Non-Compliant**)と評価された国・地域を対象に基準実施に係る進捗状況を短期間で確認するファーストトラック(**Fast-Track**)レビューを実施し、2017 年 6 月には、第 1 ラウンドで基準を順守していないとされた前述の 5 つの国の内 4 つの国についての評価を暫定的に引き上げ、基準を順守していないと評価されるのはトリニダード・トバゴのみであると発表している²⁷⁵。

(4) BEPS プロジェクトに係るモニタリング

前述したように、BEPS プロジェクトに関して、BEPS のアウトプット実施のための新しいグローバルな枠組みが 2016 年 6 月に立ち上げられており、当該枠組みの主要な活動の一つとして、有害税制(アクション 5)、条約濫用の防止(アクション 6)、移転価格税制に係る文書化(アクション 13) 及び紛争解決メカニズム(アクション 14) の 4 アクションを最低基準(**minimum standards**)とした上で、当該 4 アクションに係る各国・地域における実施状況のモニタリングが挙げられている²⁷⁶。新枠組みのモニタリング活動にも先行している透明性と情報交換グローバルフォーラムの仕組みや知見が生かされるものと考えられる²⁷⁷。

第 5 節 助力者

(1) 助力者の役割を果たす機関

第 3 章第 5 節(2)で紹介したように、助力者(**Enablers**)は Grinberg(2016)によって国際金融規範の機構モデルに加えられたプレイヤーであり、基準を満たすために必要な人的資源を欠いている国・地域に技術支援(**technical assistance**)を提供する役割を果たすとされている²⁷⁸。Grinberg(2016)は、2009 年に G20 の支持の下に改組して立ち上げ

²⁷³ Financial Action Task Force. February 2012. *International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation: The FATF Recommendations*. Paris.

²⁷⁴ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes・前掲注 58

²⁷⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development. 28th June 2017. *Strong progress seen on international tax transparency*. Paris.
<http://www.oecd.org/tax/transparency/strong-progress-seen-on-international-tax-transparency.htm>

²⁷⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development (2016)・前掲注 146

²⁷⁷ 吉村・前掲注 217 207 頁。

²⁷⁸ Grinberg・前掲注 25 1147-1148 頁。

られた透明性と情報交換グローバルフォーラムの活動に関し、要請ベース情報交換の基準を世界的に広める(promulgate)ために透明性と情報交換グローバルフォーラムは、世界銀行を含む開発分野の国際機関等の基準実施を支援できる「助力者(enablers)」を必要とした、としており、その理由として、OECD は開発途上国に対する技術支援に関して十分な能力や経験を有していないためと論じている²⁷⁹。Grinberg(2016)はさらに、OECD と開発分野の国際機関の連携の動きのもう一つの背景として、2010 年 11 月の G20 ソウルサミットで、透明性と情報交換の基準実施に非協力的な国・地域への取り組みも含めた税制と税務行政の強化を通じた国内歳入基盤の強化(domestic resource mobilization)が開発アジェンダの柱の一つとなった点を挙げている²⁸⁰。吉村(2016)も開発分野のテーマとして取り上げられるようになった税と開発(tax and development) 이슈が BEPS プロジェクト等の国際課税規範形成手続きに影響を与えていると指摘している²⁸¹。

国際課税規範実施の助力者としての役割を果たし得る機関・枠組みにはどのようなものがあるだろうか。大きく分けると、以下の 4 つのカテゴリーの機関、枠組みが考えられる。

- ① ユニヴァーサル型国際金融機関 (IMF 及び世界銀行グループ)
- ② 地域開発金融機関 (例：アジア開発銀行(ADB/ Asian Development Bank/ Bangko sa Pagpapaunlad ng Asya))
- ③ 二国間援助機関 (例：日本の独立行政法人国際協力機構(JICA/ Japan International Cooperation Agency)など)
- ④ 税務行政当局間の地域協力組織・枠組み (例：米州地域における CIAT(Centro Interamericano de Administraciones Tributarias/ Inter-American Center of Tax Administrations))

(2) IMF

第一に、IMF 及び世界銀行グループは、Drezner(2007)の分類するところのユニヴァーサル型国際機関として開発途上国を含め全世界を網羅するネットワークを有しており²⁸²、開発途上国に対する税分野における技術支援を積極的に行っている。両国際機関の内、マクロ経済の安定化をマンドイトとする IMF の方がより税を含む財政分野にフォーカスした組織であると言える、IMF の財政分野における技術支援は財政局(FAD/

²⁷⁹ Grinberg・前掲注 25

²⁸⁰ 前掲注 208

²⁸¹ 吉村・前掲注 217 206 頁。

²⁸² Drezner・前掲注 170

Fiscal Affairs Department)によって担われている。IMF 財政局は技術支援の対象となるメンバー国に複数名の IMF 職員及び外部専門家から構成される短期ミッション(2-3 週間のケースが多い)を送り、分析検討を行っている。2015 年度に財政局より派遣された 239 件のミッションの内、トピック別では公共財政管理 (Public Financial Management) が 103 件 (43%) を占め最大であったが、税務行政を含む歳入行政 (Revenue Administration) が 80 件 (33%)、租税政策 (Tax Policy) が 45 件 (19%) あり、税制・税務行政分野が IMF 財政局の技術支援の大きな割合を占めていることを示している²⁸³。また、財政局の技術支援は短期ミッションのみならず、技術支援対象国に専門家を長期滞在させての支援も行っている²⁸⁴。

国際課税規範との関係では、IMF 財政局の税分野における支援は国際課税分野にフォーカスしているわけではなく、付加価値税 (Value Added Tax) や法人所得税等の税制及び歳入行政全般に及んでいる²⁸⁵。他方で IMF は、国際課税問題と IMF の役割について検討したペーパー、*Issues in International Taxation and the Role of the IMF* (2013)において、国際課税問題は IMF の税制及び税務行政に係る技術支援においても注目すべき事項となっていることを認識し、IMF のマンデイトであるマクロ経済の安定の観点からも重要であるとした上で、IMF の国際課税問題に係る比較優位性は技術支援の経験、経済分析の専門性及びユニヴァーサルなメンバーシップに求められるとしている²⁸⁶。BEPS プロジェクトに代表される国際課税規範の包括的見直しに焦点が当たると中、IMF の特性を生かした国際課税問題への取り組みの例として、ある国の国際課税システムが他の国に与える影響 (spillovers) に関するリサーチを行っており、法人課税ベースに影響を与える spillover 効果は、法人税収の割合が高い開発途上国へのインパクトが顕著であり、開発途上国における spillover 効果を低減させるためには、能力構築だけではなく、国内法や国際取り決めにおける課題にも取り組むことが必要であると提言している²⁸⁷。また、個々の国における技術支援活動において、移転価格税制、租税条約、クロスボーダー譲渡所得課税、過小資本税制、多国籍企業及び富裕層における税務コンプライアンス、クロスボーダー取引に係る個人・法人所得税法の改正等の国際課税に関連する事項に取り組んでいる²⁸⁸。

²⁸³ Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund. *Technical Assistance*, p. 4. Washington, D.C. <http://www.imf.org/external/np/fad/news/fadbroch.pdf>

²⁸⁴ Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund・前掲注 283 5 頁。

²⁸⁵ Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund・前掲注 283 8-10 頁。

²⁸⁶ International Monetary Fund. 28th June 2013. *Issues in International Taxation and the Role of the IMF*, pp. 10-11. Washington, D.C.

²⁸⁷ International Monetary Fund. 9th May 2014. *Spillovers in International Corporate Taxation*. Washington, D.C.

²⁸⁸ International Monetary Fund・前掲注 286

(3) 世界銀行グループ

マクロ経済の安定に特化した国際機関である IMF と異なり、世界銀行グループは、極度の貧困の撲滅と繁栄の共有の促進を使命とする IBRD(International Bank for Reconstruction and Development/国際復興開発銀行)²⁸⁹や開発途上国における民間セクターの発展に取り組む IFC(International Finance Corporation/国際金融公社)²⁹⁰などから構成される世界銀行グループは、幅広い開発のテーマに取り組んでいるところ、税の問題を主に担当しているのは世界銀行グループの投資環境部門(Investment Climate Department)である。

世界銀行グループの投資環境部門は国際貿易と投資環境の整備の大きなテーマの下で企業税制を中心とした開発途上国に対する技術支援活動を行っている。国際課税規範との関係では、透明性かつ安定性の高い税制を通じた競争力と投資環境の促進の観点から移転価格税制の整備・執行に力を入れているのが特徴的である。また、税に係る透明性推進のため、OECD の税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムが促進する国際基準の実施プロセスの支援にも取り組んでいる。

移転価格税制や透明性と情報交換などの国際規範に関しては、スタンダードセッターである OECD との協働が欠かせない。2010 年より世界銀行グループは OECD 及び欧州委員会と協力して、移転価格税制の導入あるいは強化に取り組む開発途上国の支援プログラムを実施している。具体的成果の例を一つ二つ挙げると、コロンビアにおいては 3 年計画の支援プログラムを実施し、コロンビアの税務行政当局による多国籍企業の移転価格調査によりもたらされた税収は 2011 年の 330 万米ドルから 2014 年の 3300 万米ドル強へと 10 倍増加している²⁹¹。また、ヴェトナムでも税務行政当局の移転価格税制の執行機能を強化し、移転価格税制に係る調査件数は 2012 年の 1 件から 2013 年には 40 件に増加している。

(4) 国際機関間の連携の動き

2015 年 10 月に BEPS プロジェクトの最終報告書のパッケージが発表され、国際規範制定から実施へと焦点が移る中、スタンダードセッターの役割を果たしている OECD 及び国際連合と、助力者としての役割を果たしているユニバーサル型国際機関である IMF 及び世界銀行グループが国際課税規範の実施を中心にした協力関係を強化する動きを見せている。2016 年 2 月に上海で開催された G20 財務大臣中央銀行総裁会合のコ

²⁸⁹ The World Bank. 2015. *Annual Report 2015*, p. 11. Washington, D.C.

²⁹⁰ International Finance Corporation, World Bank Group. 2015. *IFC Annual Report 2015*, p. 1. Washington, D.C.

²⁹¹ Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *Developing Capacity in Transfer Pricing*, p. 3. Paris.

<https://www.oecd.org/tax/tax-global/developing-capacity-in-transfer-pricing-flyer.pdf>

ミュニケでは、BEPS プロジェクトを含む国際課税規範の文脈で、IMF、OECD、国際連合及び世界銀行グループによる技術支援プログラムの効果的な実施のためのプラットフォーム立ち上げへの動きを歓迎し²⁹²、2016 年 4 月に、当該 4 つの国際機関は、税に関する相互協力のための枠組みである Platform for Collaboration on Tax を共同で立ち上げることを発表した。この税に関する協働プラットフォームは活動の目的として三点を挙げている²⁹³。

- ① 共同アウトプットの作成
- ② スタンダードセッティングと能力構築・技術支援間の相互連携の強化
- ③ 国別の活動を含む情報共有の組織化

①の共同アウトプットについては、国際課税規範に係るものを中心に、多国籍企業の課税に関する開発途上国向けツール、開発途上国における BEPS パッケージ実施支援、包括的かつ効果的な情報交換メカニズム構築などのテーマが挙げられている²⁹⁴。共同アウトプットの例として、低所得国における投資促進のための優遇税制に関する IMF、OECD、国際連合及び世界銀行グループによる共同レポートが 2015 年 10 月に発表されている²⁹⁵。

このような税に関する協働プラットフォームが、活動目的②に掲げられているように開発途上国における国際課税規範実施プロセスの支援を促進する役割を果たすことが期待される。他方で、協働プラットフォームにおいても、協力の指針として、各国国際機関はそれぞれのマンデイトに基づいて行動することを前提としているように²⁹⁶、各国国際機関が行う技術支援活動間の調整を行うことは必ずしも容易ではない。OECD（及び国際連合）が国際課税に係る規範の作成に注力しているのに対し、既に見たように、IMF 及び世界銀行グループが実施する税分野の技術支援は国際課税分野のみを対象としているわけではなく、技術支援プログラムは受け手である開発途上国政府における需要、要請に基づいて実施されるものである。主要国際機関間の協力態様の発展について注目

²⁹² *Communiqué, G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting*, Paragraph 7. 27th February 2016. Shanghai.

²⁹³ International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank・前掲注 155

²⁹⁴ International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank・前掲注 155 7-11 頁。

²⁹⁵ International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank. October 2015. *Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment*.

²⁹⁶ International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank・前掲注 155

してゆく必要がある。

上述した税に関する協働プラットフォームのコンセプトノートは、4つの国際機関をメンバーとしつつ、プラットフォームの活動には地域開発金融機関(regional development banks)、税分野の地域組織(regional tax organizations)及び二国間援助機関(donors)も関与させる方針を示していることから分かるように、助力者はユニバーサル型国際機関だけではない²⁹⁷。

(5) 地域開発金融機関

まず、世界銀行グループの加盟国が全世界を対象にしているのに対し、アジア太平洋地域を対象にしたアジア開発銀行(Asian Development Bank/ Bangko sa Pagpapaunlad ng Asya)、米州地域を対象にした米州開発銀行(Inter-American Development Bank)、アフリカ地域を対象にしたアフリカ開発銀行(African Development Bank/ Banque africaine de développement)などの地域開発金融機関も、リサーチや加盟国への技術支援等を通じて税分野に係る活動を実施している。

城山(2013)は国際機関により提供される情報が政策決定や実施を支援する主要な行政資源の一つである旨指摘しており²⁹⁸、開発アジェンダとしての税制と税務行政の強化の文脈でも、IMF、OECD、国際連合及び世界銀行グループによる2011年の共同レポート、*Supporting the Development of More Effective Tax Systems*は、低所得国を含む各国税務行政の制度・業績を比較分析し、ベストプラクティスを示す活動について、OECD、IMF及び世界銀行グループだけでなく、地域の開発途上国と密接なネットワークを有する地域開発金融機関及び税分野の地域組織が重要な役割を果たし得るとしている²⁹⁹。

地域開発金融機関による税分野のデータ比較分析の具体例として、米州開発銀行は、IMF及び米州地域の税務行政当局間の協力組織であるCIAT(Centro Interamericano de Administraciones Tributarias/ Inter-American Center of Tax Administrations)と協力してラテンアメリカ地域における17カ国の税務行政を比較分析したレポート、*The State of Tax Administration in Latin America: 2006 – 2010*を2013年に発表しており³⁰⁰、アジア開発銀行も同様に、OECDと協力してアジア太平洋地域における22カ

²⁹⁷ International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank・前掲注155 6頁。

²⁹⁸ 城山・前掲注247 159頁。

²⁹⁹ International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank. 2011. *Supporting the Development of More Effective Tax Systems*, pp. 37-42.

<https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/110311.pdf>

³⁰⁰ Inter-American Development Bank, Regional Technical Assistance Center for Central America, Panama and Dominican Republic, and Inter-American Center of Tax

国・地域の税務行政の機能及びパフォーマンスを分析したレポート、*A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*を2014年に出版している³⁰¹。

他方、個々の加盟国向けの技術支援活動についても、IMF及び世界銀行グループと同様、国際課税分野に止まらず、税務当局の能力強化全般に取り組んでいる。ただし、IMFがマクロ経済と財政の安定性の見地から税制分野への提言を積極的に行っているのに対し、地域開発金融機関は税務行政の能力構築に重点を置いていると言える。

国際課税分野については、OECDの税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムには、ユニバーサル型国際機関であるIMF、国際連合及び世界銀行グループに加え、アジア開発銀行、米州開発銀行、アフリカ開発銀行、欧州復興開発銀行（European Bank for Reconstruction and Development）といった地域開発金融機関もオブザーヴァーとして加わっている。国際課税分野に係る技術支援プロジェクトの例として、アジア開発銀行は2014年に透明性と税務情報交換促進のための技術支援プロジェクトを立ち上げている³⁰²。当該技術支援プロジェクトは、アジア地域の税務行政当局間の協力枠組みであるSGATAR(Study Group on Asian Tax Administration and Research)のメンバーである税務行政当局における情報交換及び国境を跨いだ脱税の調査能力の向上を目的とするものであった。アジア開発銀行は技術支援プロジェクトの背景として、SGATARが国境を跨いだ脱税に対処するための情報交換の重要性を認識している一方、税務情報交換に係る法令の整備や税務職員的能力構築等、アジアの税務行政当局は共通の課題を抱えていると指摘する³⁰³。さらにアジア開発銀行は、情報交換に関する法的・規制の枠組みはOECDの税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムによって促進・普及が図られているとしつつ、透明性と情報交換グローバルフォーラムのアジア地域における能力構築活動のための資源は限られているところ、アジアの税務当局の支援においてアジア開発銀行が積極的な役割を果たすべきとしている。透明性と情報交換グローバルフォーラムは開発途上国における国際規範の実施支援を活動の柱の一つに据えており、他の国際機関との連携を重視している。透明性と情報交換グローバルフォーラムの2015年年次報告書は、アジア開発銀行がカンボジア及び日本（東京）で実施したセミナーを支援することにより、透明性と情報交換グローバルフォーラムのメンバーでない国に対して（要請ベース）情報交換と透明性を巡る法

Administrations. 2013. *The State of Tax Administration in Latin America: 2006 – 2010*. Inter-American Development Bank, Washington, D.C.

³⁰¹ Araki, Satoru and Claus, Iris. 2014. *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*. Asian Development Bank, Metro Manila.

³⁰² Asian Development Bank. April 2014. *Technical Assistance Report: Enhancing Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Metro Manila.
<http://www.adb.org/sites/default/files/project-document/80788/47149-001-tar.pdf> 当該技術支援プロジェクトは2014年4月から2016年7月にかけて実施された。

³⁰³ Asian Development Bank・前掲注302 1－2頁。

的・実務的課題に対する理解を促進することができたと評価している³⁰⁴。

(6) 二国間援助機関

地域国際金融機関の次に、技術支援活動に携わる機関として、国際機関ではないが、政府機関として主に二国間ベースの技術支援を行う援助機関がある。日本における独立行政法人国際協力機構(Japan International Cooperation Agency)、米国における United States Agency for International Development(USAID)、英国における Department for International Development(DfID)、ドイツにおける Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH(GIZ)などが例として挙げられる。

これらの二国間援助機関も、各国の税務当局に対して技術支援を行っており、国際課税規範の執行も含まれている。国際課税に係る技術支援プロジェクトの例として、日本の国際協力機構(JICA)が2013年より取り組んでいるモンゴル国に対する「国税庁徴税機能強化及国際課税取組支援プロジェクト」を取り上げたい³⁰⁵。JICAが実施している3年計画の本プロジェクトは、鉱山開発を中心に多国籍企業がモンゴルに進出する中、国際課税制度の整備・執行を担う人的資源が不十分であり、また、法人による法人所得税の滞納も増加しているという背景を受け、モンゴル税務総局における①国際課税に関する知識技能の習得、②国際課税実施のための基盤の整備、及び③徴収手続きの改善の3の三点をプロジェクトの活動が目指す成果として掲げている。さらに、国際課税に関する具体的活動として、モンゴルにおける租税条約を含む国際課税システムの現状の評価を行った上で、租税条約や税務情報交換等の国際課税業務に携わる税務職員の人材育成・研修制度の再構築及び日本の国税庁の協力も得た上国際課税に関する中級レベルトレーニングの実施等が計画されている³⁰⁶。なお、このような個別の国に対する技術支援プロジェクトを計画・実施する際には、他の国際機関・二国間援助機関の活動との調整が不可欠である。モンゴルに対しては、IMFが租税条約や大規模法人課税に関するアドバイスをを行っており³⁰⁷、世界銀行グループが税收管理データベースのシステム開発の支援を行っていた³⁰⁸。アジア開発銀行も、2014年より税務行政ICTシステム

³⁰⁴ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2015. *Tax Transparency 2015: Report on Progress*, p. 25. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

³⁰⁵ 独立行政法人国際協力機構 産業開発・公共政策部「モンゴル国 国税庁徴税機能強化及国際課税取組支援プロジェクト 詳細計画策定調査報告書」(2013年7月)

³⁰⁶ 独立行政法人国際協力機構 産業開発・公共政策部・前掲注305 25-26頁。

³⁰⁷ 租税条約につき、Michielse, Geerten. 2012. *Mongolia: Technical Assistance Report—Safeguarding Domestic Revenue—A Mongolian DTA Model*. International Monetary Fund, Washington, D.C.

³⁰⁸ 独立行政法人国際協力機構 産業開発・公共政策部・前掲注305 39頁。

の改善を含む公共財政管理に係る技術支援プロジェクトをモンゴルにおいて実施している³⁰⁹。

また、多国間の情報・知識共有やリサーチによる情報発信に積極的に取り組んでいる二国間援助機関もある。国内歳入基盤の強化（domestic resource mobilization）が開発アジェンダとして注目される中、ドイツの連邦経済協力開発省(Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)は、効率的かつ公平な税制度の推進と脱税・租税回避への取り組みの観点から国際的な対話を行う枠組みである International Tax Compact を 2009 年に立ち上げているところ、ドイツの国際協力組織である GIZ が国際的枠組みである International Tax Compact の事務局の機能を果たしている。International Tax Compact 及び GIZ が行うリサーチ活動の例として、ASEAN (Association of South-East Asian Nations/ 東南アジア諸国連合) に属する開発途上国における税制・税務行政・地域協力を概観し、共通の課題の提示を試みるレポートを 2013 年に発表している³¹⁰。

(7) 税務行政当局間の地域協力組織・枠組み

助力者としての役割を果たす組織として、最後に税務行政当局間の地域協力組織・枠組みに触れたい。第 2 章第 3 節でみたように先進国を中心とした国際課税規範の制定をその沿革としている OECD 租税委員会とは別途、税務行政当局は各地域において相互協力・対話のための地域組織や枠組みを形成している。地域内においては、経済的、文化的つながりも深く、税務情報交換や二重課税排除のための相互協議等の個別事案への取り組みや³¹¹、知識・経験の共有を通じた（主として開発途上国税務行政当局における）能力構築支援への需要が高いと認められる³¹²。このような地域協力組織・枠組みの例としては、既に名前が挙がっている米州地域における CIAT(Centro Interamericano de Administraciones Tributarias/ Inter-American Center of Tax Administrations)やアジア地域における SGATAR(Study Group on Asian Tax Administration and Research)などがある。CIAT などいくつかの地域協力組織は、加

³⁰⁹ Asian Development Bank. October 2014. *Technical Assistance Report: Mongolia: Transparency and Efficiency in Public Financial Management*. Metro Manila.
<http://www.adb.org/sites/default/files/project-document/149159/47200-001-tar.pdf>

³¹⁰ International Tax Compact. 2013. *Mapping Taxation in Selected Asian Developing Countries: Summary Report*. Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH, Bonn.

³¹¹ OECD モデル租税条約(Model Tax Convention on Income and on Capital)25 条 (Mutual Agreement Procedure)は、納税者が（二重課税の発生等）租税条約に則った課税が行われていないと思料する場合には、居住地の税務当局に解決を申し立てることができ、当該税務当局は租税条約の相手方国の税務当局と相互協議を行って解決に努めるべきことを定めている。

³¹² Araki・前掲注 26

盟税務当局からの拠出金や常設事務局によって運営されており、一定規模の活動資源を有していることから、税分野の規範実現活動に積極的に関与している。OECD 租税委員会には、IMF、国際連合及び世界銀行グループと共に、アフリカ地域の ATAF(African Tax Administration Forum)、米州地域の CIAT 及びフランス語圏の税務行政当局の協力組織である CREDAF(Centre de rencontre et d'études des dirigeants des administrations fiscales)の三つの地域協力組織がオブザーヴァーとして加わっている。このような一定規模の活動資源を有している地域協力組織は、国際課税規範に係るスタンダードセッターとしての OECD と協力し、国際課税規範の形成及び実施に関し有力な役割を果たしている。例えば、税務情報交換に関し、税に係る透明性と情報交換委関するグローバルフォーラムは、その技術支援活動の一環として、アフリカ地域における税務情報交換機能の強化を目指すアフリカ・イニシアティヴ(Africa Initiative)を 2014 年に立ち上げているが、アフリカ地域の ATAF 及びフランス語圏の CREDAF の二つの地域協力組織がイニシアティヴの運営タスクフォースに加わっている³¹³。とりわけ、ATAF は主要な役割を果たしており、技術支援を行う専門家のデータベースの充実や技術支援活動の資金面での支援も行っている³¹⁴。

このような税務行政当局間の地域協力組織・枠組みの活動、役割については、先行研究も少ないところ、第 5 章において改めて考察することとしたい。

第 6 節 実施者としての各国税務当局

(1) 租税政策と税務行政

国際金融規範に係る機構モデルを提案した Brummer(2015)及び Grinberg(2016)の双方とも、他のプレイヤーに比して、実施者(Implementers)として各国規制当局について詳しい考察を行っていない。しかしながら、国際規範は各国によって実施されて初めてその効力を生じる。第 2 章第 2 節(2)-(3)で考察したように、ソフトローには各国における法的拘束力や強制的執行力が無いからである。また、第 2 章第 2 節(4)に示したように、国際課税に関する規範でハードロー的な性格を有するものとして OECD と Council of Europe において作られた多国間条約である税務行政執行共助条約(The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)などが存する。ただし、これらの多国間条約もあくまで署名・批准国にのみ国家間の関係に直接適用される執行力を有するハード規制として機能するところ、多国間条約への署名も、国際規範の実施のための活動であると言える。

³¹³ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *The Africa Initiative: engaging with African countries on tax transparency and EOI*. <http://www.oecd.org/tax/transparency/gf-african-initiative.pdf>

³¹⁴ *Exchange of Information (EOI)*. Website of the African Tax Administration Forum. <http://www.ataftax.org/en/TaxPrograms/Pages/EOI.aspx>

注意を要するのは、国際規範の実施には大きく二つの段階があり、一つは国際規範を国内法令の施行及び政府間の国際取り決めの締結の形で実施すること、二つ目は当該国内法令や国際取り決めが行政実務として執行されていることである。第 4 節(3)で述べたように、税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムが 2010 年から 2016 年までに実施したピア・レビューは正に二つ段階に分けて実施されており、第 1 フェイズでは法的・規制的枠組みの整備について検討し、第 2 フェイズにおいて法令・枠組みの実務における実施状況の評価を行っている。

法令の整備と行政実務における執行の区分は金融分野よりも税分野においてより重要である。なぜなら、多くの国において租税政策を担当する部局と税務行政を担当する部局は分かれており、租税政策は財務省が担当しているケースが一般的であるが、税務行政については行政機関としては財務省の枠組みに置かれていても、政策担当部門から独立して意思決定を行う仕組みが担保されている場合が多い。OECD による税務行政の比較分析レポート、*Tax Administration 2015*は、分析の対象となった 56 カ国・地域中 32 カ国・地域において、政策部門から自立した(autonomous)税務行政組織を有しているとしており³¹⁵、同様にアジア開発銀行による 2014 年の比較分析レポートは、アジア太平洋地域の 22 カ国・地域中、14 カ国・地域の税務行政組織が自立性ないしは独立性を備えているとしている³¹⁶。

日本の場合では、外国との租税に関する協定を含む租税に関する制度の企画及び立案に関することは財務省主税局の所掌事務となっているが³¹⁷、内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現を任務とする国税庁が別途財務省の外局として置かれている³¹⁸。

税務行政当局に自立性が与えられている主な理由として、行政機能としての規模と専門性が指摘されている。税務行政は多数の職員と全国をカバーする組織ネットワークを必要とし、その機能は税の賦課及び徴収に特化している。このような性質を持つ税務行政は一定の自立性を持つ単一の目的に特化した組織として管理するほうが望ましいと言える。その他の理由として、日々の業務における政治的介入を避けることや、人事・組織機構・予算における組織運営に関して通常の省庁よりもより柔軟に施策を実施することも挙げられる³¹⁹。

それでは、国際課税規範の実施に関して、租税政策当局と税務行政当局はどのような役割分担をしているのだろうか。透明性と情報交換に関する国際規範を例にとって検討してみたい。

³¹⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development (2015)・前掲注 215

³¹⁶ Araki and Claus・前掲注 301 7 頁。

³¹⁷ 財務省組織令（平成 12 年 6 月 7 日政令第 250 号）第 5 条（主税局の所掌事務）

³¹⁸ 財務省設置法（平成 11 年 7 月 16 日法律第 95 号）第 19 条（任務）

³¹⁹ Araki and Claus・前掲注 301

図 11: 国際規範の実施に関する租税政策部門と税務行政部門の役割分担の例

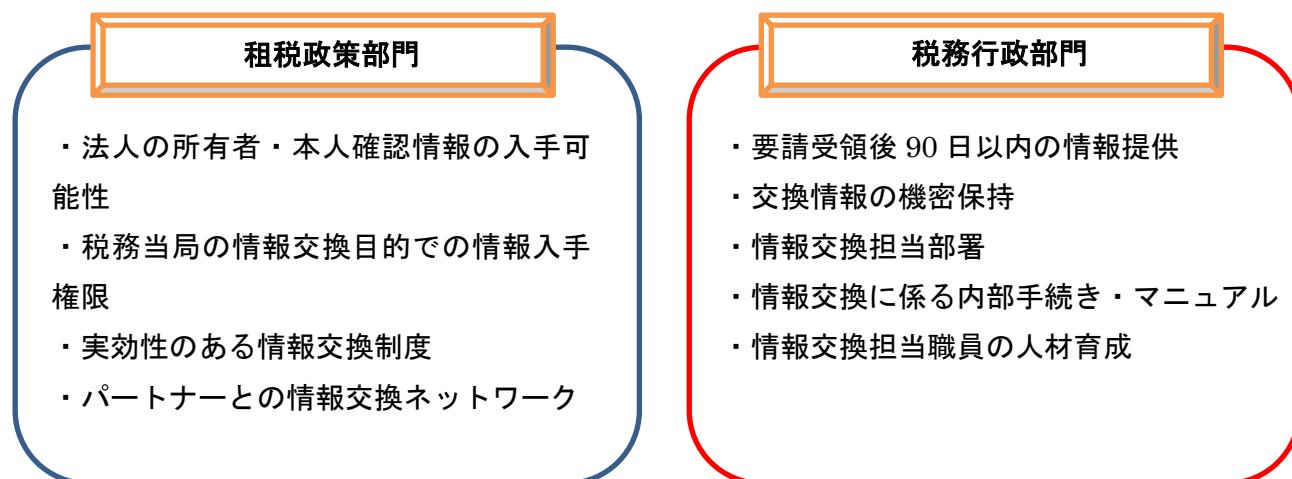


図 11 は透明性と情報交換に係る国際規範に係る租税政策部門と税務行政部門の役割分担の例である。租税政策と税務行政はコインの裏表であり、両方が機能して初めて国際規範を含む租税制度が健全に機能する。Mansfield(1987)は、税法に対し税法が実際に適用されているところの現実の税システムが存するとし、税務行政は税法と実際に適用されている税システムとを結びつけるものであると論じている³²⁰。租税政策部門は透明性と情報交換に係る、租税条約等の国際的取り決めを含む法的枠組みを整備する。なお、「法人の所有者・本人確認情報の入手可能性」とは、会社、パートナーシップ、信託や集合投資スキーム等の事業体の法的及び実質的所有者に関する本人確認情報が政府当局にとって入手可能であることを指し、関係法令の担当政府部局は租税政策部門に限られない³²¹。

租税及び関連する政策部門が整備した法令及び国際的取り決めを税務行政部門が実施する。「要請受領後 90 日以内の情報提供」及び「交換情報の機密保持」は効果的な情報交換の実施の要件として透明性と情報交換に係る国際規範(Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes)の一部を構成している。さらに、国際規範は 各国・地域が質の高い情報交換のために適切な組織上の手続き及び資源(processes and

³²⁰ Mansfield, Charles. June 1987. *Tax Administration in Developing Countries: an Economic Perspective*, p. 1. International Monetary Fund, Washington, D.C.

³²¹ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes・前掲注 58 3 頁。

resources)を備えることを求めており、これらは EOI (Exchange of Information)Unit と呼ばれる情報交換担当組織、内部手続き・マニュアル、人材及び ICT システムの整備等によって実現される³²²。

従って、国際規範は税務行政当局による適切な執行をも包含しているところ、租税政策部門による法令の整備と税務行政部門による執行の双方が車の両輪として機能することが国際課税規範の適切な実施の観点から必要不可欠である。

(2) 国際規範実施に係るケーススタディ

次に、透明性と情報交換に係る国際規範の各国当局による実施のケーススタディとしてフィリピンの例を取り上げたい。フィリピンについては、第2章第3節(4)で言及した OECD 有害税制プロジェクトの 2000 年進捗レポートでタックスヘイヴンとされた 35 の国・地域の一覧には入っておらず³²³、厳密な意味でのタックスヘイヴンではないと考えられる。しかしながら、OECD の Global Forum on Taxation(税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムの前身)が第4節(2)で論じたピア・レビューの性質を持つ活動として 2006 年に発表した 82 カ国・地域の透明性と情報交換に関する法的・行政的枠組みを分析評価したレポートでは、フィリピンは香港特別行政区やシンガポールなどと共に重要な金融センターとして分析評価の対象になっている³²⁴。分析評価の対象となった理由としては、香港特別行政区やシンガポールのような金融取引の中心としての重要性というよりもむしろ、銀行情報へのアクセスといった透明性と情報交換の観点から問題があると看做されていたためであると考えられる。実際に 2006 年の分析評価レポートは、フィリピンについて、情報交換の対象となる情報はフィリピン国内の税目的からも有益なものでなければならぬとされており(domestic tax interest)³²⁵、情報交換目的でフィリピンの税務行政当局である内国歳入局が銀行情報を入手できないこと³²⁶、信託の設定者(settlor)の本人確認情報を報告する義務がないこと³²⁷、及び会社等の事業体の会計情報の保存期間が 3 年と短いことを指摘している³²⁸。

第2章第3節(5)で述べた 2009 年 4 月 2 日に G20 ロンドンサミットに合わせて OECD より発表された税務情報交換に関する国際基準の実施状況 に照らして 82 カ国・地域を

³²² Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes・前掲注 58 8-9 頁。

³²³ Organisation for Economic Co-operation and Development (2000)・前掲注 121 17 頁。

³²⁴ Global Forum on Taxation・前掲注 259 56 頁。

³²⁵ Global Forum on Taxation・前掲注 259 17 頁。

³²⁶ Global Forum on Taxation・前掲注 259 111 頁。

³²⁷ Global Forum on Taxation・前掲注 259 32 頁。

³²⁸ Global Forum on Taxation・前掲注 259 38-39 頁。

分類した新しいリストでは、フィリピンはコスタ・リカ、マレーシア及びウルグアイと共に、国際基準にコミットしていない国とされた³²⁹。この点については、フィリピンを含めたこれらの国が OECD との協力を明確に拒否していたというよりも、新しいリスト公表直前の 3 月にリヒテンシュタインのようなタックスヘイヴンや香港特別行政区やシンガポールのような金融センターが「雪崩を打つように」情報交換に係る国際基準へのコミットメントを表明した国際的な流れに乗り遅れた面が大きいとも考えられる³³⁰。事実、リスト公表から 5 日後の 4 月 7 日にフィリピンを含めた 4 カ国による国際基準へのコミットメントが発表されている³³¹。

改組された税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムから 2009 年 9 月に発表された分析評価レポートにおいては、フィリピンについて、銀行情報を交換できないこと等から、フィリピンの有する 36 の租税条約はいずれも情報交換に関する OECD の基準を満たしていないことが再度指摘されているが、フィリピン政府は「フィリピンによる情報交換の OECD 基準の支持を受けて、国内の税目的有益性(domestic tax interest)の要求を廃止し、情報交換目的で銀行情報にアクセスを可能にするための法案を議会に提出した」旨コメントしている³³²。

フィリピン政府は Exchange of Information on Tax Matters Act of 2009 を 2010 年 5 月に施行している³³³。新しい 2009 年税務情報交換法は、National Internal Revenue Code of 1997(1997 年国家内国歳入法典)を改正するものであった。1997 年国家内国歳入法典第 6 条(F)は、金融機関が持つ銀行口座及び関連情報を調査する長官の権限について定めているが、それまでは、死亡した者及び納税不能の申し立てをした納税者について財産の状況を調べる場合にのみ銀行口座情報を調べることが認められていたところ、2009 年税務情報交換法により、フィリピンが署名国である国際条約や取り決めに従って外国税務当局から税務情報の提供要請の対象となっている納税者についても、銀行口座情報の調査を行うことが可能になった。

フィリピンに関する透明性と情報交換グローバルフォーラムによる法的・規制的枠組に焦点を当てた第 1 フェイズのピア・レビュー報告書は 2011 年 6 月に公表されてい

³²⁹ Organisation for Economic Co-operation and Development (2009)・前掲注 137

³³⁰ 荒木・前掲注 59 130 頁。

³³¹ Organisation for Economic Co-operation and Development. 7th April 2009. *Four more countries commit to OECD tax standards.*
<http://www.oecd.org/countries/uruguay/fourmorecountriescommittoocdntaxstandards.htm>

³³² Global Forum on Transparency and Exchange of Information・前掲注 136 100 頁。

³³³ Congress of the Philippines. July 2009. *Republic Act No. 10021: An Act to Allow the Exchange of Information by the Bureau of Internal Revenue of Tax Matters Pursuant to Internationally-Agreed Tax Standards, Amending Sections 6(F), 71 and 270 of the National Internal Revenue Code of 1997, as Amended, and for Other Purposes.* Metro Manila.

る³³⁴。2011年の第1フェイズレポートは、2010年に施行された税務情報交換法に触れ、情報交換目的での銀行情報へのアクセス制限は除かれたとして、フィリピンは情報交換に関する国際基準を概ね満たしているとしている。その上で、主に租税条約ネットワーク及び法人等の事業体による会計記録の保存期間について改善を要するとしている³³⁵。

情報交換ネットワークについては、①オランダとスイスとの情報交換について、情報交換の対象となる情報を税務当局が既に保有している情報にのみ限る規定になっていること、②フィリピンの重要な貿易相手国であるマレーシアとシンガポールを含む4カ国については、銀行情報へのアクセスを制限しているあるいは最近までしていたため、これらの国との租税条約について、OECDモデル租税条約第26条第5項に従った、情報が金融機関に保有されていることが情報交換を断る理由とならないことを規定する条項を挿入することが望ましいこと、③重要な貿易相手地域である香港特別行政区と租税条約を結んでいないこと、等を問題点として指摘している³³⁶。

会計記録の保存期間については、2010年のピア・レビューに係る基準を定めた *Terms of Reference* が保存期間を5年以上としているのに対し³³⁷、税務調査の時効を3年と定める1997年国家内国歳入法典第203条の規定により、2001年マネーロンダリング対策法の対象となる金融機関を除き³³⁸、会計記録の保存期間も原則3年となっている点を指摘している。

実務における基準の実施に焦点を当てた第2フェイズのピア・レビュー報告書は2013年11月に公表されている³³⁹。2011年報告書で指摘された情報交換ネットワーク及び会計記録の保存期間については引き続き指摘されているが、情報交換ネットワークについては、租税条約の改定もしくは税務情報交換協定(Tax Information Exchange

³³⁴ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. June 2011. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information Peer Reviews: The Philippines 2011, Phase 1*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

³³⁵ Global Forum on Transparency and Exchange of Information・前掲注334 7-8頁。

³³⁶ Global Forum on Transparency and Exchange of Information・前掲注334 53-56、59-50頁。

³³⁷ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2010. *Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, p. 5, A.2.3. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

³³⁸ 2001年マネーロンダリング対策法(Anti-Money Laundering Act of 2001)第9条は、対象となる金融機関は取引記録の保存期間を5年と定めている。

³³⁹ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. November 2013. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information Peer Reviews: The Philippines 2013, Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

Agreements)の締結への働きかけが積極的に行われているとされ³⁴⁰、会計記録の保存期間が原則3年とされている点に関し³⁴¹、内国歳入局(Bureau of Internal Revenue)は会計記録の保存期間を10年とするRevenue Regulation No. 17-2013を2013年9月に定めている³⁴²。情報交換実務については、内国歳入局の国際税務課(International Tax Affairs Division)内に情報交換を担当するチームが設けられており、情報交換手続きを定めた内部通達(Revenue Memorandum Orders)の制定³⁴³や情報交換実務マニュアルの作成を通じて組織及び手続きの整備が図られていると評価している³⁴⁴。また、2009年から2012年の3年間に情報交換パートナーから67の情報提供要請を受け取り、内1割については90日以内に³⁴⁵、3割については91日から180日以内に情報を提供したとしている。情報交換パートナーからは情報提供の遅れや、90日を過ぎて情報提供ができない場合の状況アップデートが一貫していない等の指摘がなされたが、ピア・レビュー報告書は情報提供にかかる日数は徐々に短くなっていると評価している³⁴⁶。全体評価として、フィリピンの情報交換に係る基準の実施状況は概ね順守(Largely Compliant)とされている³⁴⁷。

透明性と情報交換グローバルフォーラムの2014年のアニュアルレポートは、開発途上国への技術支援の例としてフィリピンを紹介しており、透明性と情報交換グローバルフォーラム及び世界銀行グループは2013年にフィリピン内国歳入局の情報交換チーム及び情報交換手続きの整備の支援を行い、2014年にフィリピン内国歳入局は2件の情報交換の結果として100万米ドル以上を回収したとしている³⁴⁸。

このように、2009年4月にOECDより情報交換の国際基準にコミットしていない4つの国の一つとしてリストアップされたフィリピンは、急速に法制度及び税務行政当局の体制整備を進め、国際基準を概ね順守する水準まで引き上げると共に、情報交換実務においても成果を上げつつある。

³⁴⁰ Global Forum on Transparency and Exchange of Information・前掲注339 7-8頁。

³⁴¹ Global Forum on Transparency and Exchange of Information・前掲注339 57-59頁。

³⁴² Bureau of Internal Revenue. 27th September 2013. *Revenue Regulation No. 17-2013*, Section 2. Metro Manila.

³⁴³ Bureau of Internal Revenue. 18th February 2013. *Revenue Memorandum Order No. 2-2013*, and 1st March 2013. *Revenue Memorandum Order No. 3-2013*. Metro Manila.

³⁴⁴ Global Forum on Transparency and Exchange of Information・前掲注339 103-110頁。

³⁴⁵ 2010年Terms of Referenceは要請受領後90日以内に情報を提供するか、状況をアップデートすることを求めている。Global Forum on Transparency and Exchange of Information・前掲注337 9頁、C.5.1.

³⁴⁶ Global Forum on Transparency and Exchange of Information・前掲注339 9頁。

³⁴⁷ Global Forum on Transparency and Exchange of Information・前掲注339 10頁。

³⁴⁸ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2014. *Tax Transparency 2014 Report on Progress*, p. 43. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

第 7 節 国際課税規範実現に係るプレイヤーの特徴

第 4 章においては、Brummer(2015)及び Grinberg(2016)が提示した機構モデルの機能分類を前提に、国際課税規範の実現過程に照らして各機能はどのような機関・枠組みにより構成されているのか検討し、またそれらの機関・枠組みが国際課税規範の実現過程にどのように関与しているのかを明らかにした。

金融規範と比した国際課税規範の実現過程に係るプレイヤーの特徴を機能別にまとめると、アジェンダ支持者については、主要新興国をメンバーに含めグローバルな影響力を持つ G20 が最も重要な国際フォーラムであることは疑いが無いが、G7 もまた国際課税規範を巡る問題に関してメッセージを発信し続けている。また、G20 とスタンダードセッターである OECD の関係は、Grinberg(2016)が主張するような明確なトップダウン型とも限らず³⁴⁹、OECD において裾野を広げたな実現プロセスを要すると認知されている課題に対する G20 によるグローバルなアジェンダとしての承認、支持であるとも考えられるため、Brummer(2015)及び Grinberg(2016)が提唱するアジェンダセッターではなく、アジェンダ支持者(Agenda Endorsors)とした。

スタンダードセッターについては、OECD(租税委員会)及び国際連合(税に係る国際協力に関する専門家委員会)の 2 国際機関である。モニターについては、金融分野において、第 3 章第 4 節(2)で紹介した IMF と世界銀行が共同で実施する Financial Sector Assessment Program(FSAP)のようにスタンダードセッター以外の国際機関が重要な役割を果たしているのに対し、国際課税分野においては、スタンダードセッターである OECD が税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムのようなメンバーシップを国際基準にコミットした全ての国・地域に広げたモニタリング及びピア・レビューを主なマニフェストとする枠組みを設けていることが特徴である。

Grinberg(2016)は助力者(Enablers)の機能を提唱し、世界銀行や IMF のような技術支援提供機関を想定している(第 3 章第 5 節(2)図 10 参照)が、金融及び税を含む財政の両分野に関して、技術支援を提供する機関の裾野は広く、国際機関のみならず二国間援助機関も助力者としての機能を果たしている。また、これまで先行研究であまり触れられてこなかった税務行政当局間の地域協力組織・枠組みも国際課税規範と開発途上国を結びつける上で重要な役割を果たしていると考えられる。

実施者(Implementers)については、税を担当する政府当局は、金融部門のように銀行、証券、保険、マネーロンダリング規制等分野ごとに分化しているわけではないが、国際課税規範は租税政策部門による法令等の整備と税務行政部門による執行の両段階を経て実施されることに留意する必要がある。

³⁴⁹ Grinberg・前掲注 278

第5章 開発途上国との協働と地域協力組織・枠組みの役割

第1節 税と開発

(1) 開発途上国とのエンゲイジメント

これまで、第2章第3節の国際課税に係る国際的規範を巡る背景、とりわけ2009年のG20 ロンドンサミット後の展開、あるいは第4章第5節における助力者の役割等の議論を通じて、国際課税規範の実現過程における開発途上国とのエンゲイジメント及び協働が大きなテーマとなっていることが示されてきた。第5章第1節では、国際課税規範と開発途上国との関わりを概観した上で、最近とみに注目を集めている開発アジェンダとしての税について論じる。第4章第5節(7)で紹介した税務行政当局間の地域協力組織・枠組みは国際課税規範の実現プロセスと開発途上国を結ぶ上で重要な役割を果たしていると考えられるが、これまで詳細に論じられることは少なかった。第2節において税務行政当局間の地域協力組織・枠組みが果たす役割について検討した上で、第3節では国際規範と開発途上国との関係を考察する上で有益と考えられるマネーロンダリング規制におけるFATFや証券市場規制におけるIOSCO(International Organization of Securities Commissions)における事例についても取り上げたい。

(2) プレG20時代における国際課税規範と開発途上国

2009年頃のG20の影響力増大を境に開発の文脈で国際課税を含む税が取り上げられるようになったが、プレG20時代における国際課税規範と開発途上国の関係はどのようなものであったのだろうか。

例えば、2008年11月にワシントンDCで最初のG20サミットが開かれる直前の2008年7月に開催されたG8 北海道洞爺湖サミットの首脳宣言においては、国際課税規範に関して、税に係る透明性と情報交換に関するOECD基準をまだ完全に実施していない全ての国(all countries)に遅滞なく実施するよう求めている³⁵⁰。ただし、ここで言われている「全ての国」が開発途上国を含めた上での世界の全ての国を意味しているとは考えられない。第2章第3節(5)で論じたように、2009年4月のG20 ロンドンサミットに合わせてOECDは税務情報交換に関する国際基準の実施状況に照らして82カ国・地域を分類したリストを発表しているところ、この82カ国・地域が情報交換の国際基準の実施を求められている当面の対象であったと考えることもできる³⁵¹。

³⁵⁰ *G8 Hokkaido Toyako Summit Leaders Declaration*, Paragraph 20. 8th July 2008. Toyako.

³⁵¹ Organisation for Economic Co-operation and Development (2009)・前掲注137

この 82 カ国中、情報交換の国際基準を実施していないとされた国・地域は 42 あり、その 7 割以上 (30 カ国・地域) は OECD の有害税制プロジェクトの 2000 年進捗レポートにおいてタックスヘイヴンの基準を満たすとされた国・地域であり³⁵²、タックスヘイヴン以外の 12 カ国の中には、オーストリア、ベルギー、ルクセンブルク及びスイスといった主に銀行機密上の理由から情報交換に係る国際基準の適用を留保していた OECD 加盟国や³⁵³、有力な金融センターであるシンガポールも含まれていた。

しかしながら、残された国は、小国であるブルネイを除けば、チリ³⁵⁴、グアテマラ、コスタ・リカ、マレーシア、フィリピン及びウルグアイと一定水準以上の人口と資源を有する新興国あるいは開発途上国であった。Dharmapala and Hines (2009)は、タックスヘイヴンとされる、あるいはなり易い国・地域には人口・面積ともに小さく、かつ一人当たり GDP 及びガヴァナンス水準が比較的高い特徴があると論じている³⁵⁵。他方で、第 4 章第 6 節(2)で紹介したフィリピンの例が示すように、タックスヘイヴンと言えないような開発途上国については、当該国における税財政システムの強化という広い開発テーマの観点から国際課税制度の整備に取り組むことが求められ、OECD だけではなく世界銀行グループ等他の機関とも協力して技術協力活動を行うアプローチが有効である。2009 年に改組された透明性と情報交換グローバルフォーラムが開発途上国も含めたユニバーサルなメンバーシップを目指す中で、ピア・レビューと並んで技術協力も活動の柱になってゆく。

透明性と情報交換に関する国際基準以外では、第 2 章第 4 節で紹介したように、モデル租税条約や移転価格ガイドライン等の国際規範に関して OECD 非加盟国向けにセミナーを実施するアウトリーチ活動が行われており、第 4 章第 3 節(3)で論じたように、国際連合の税に係る国際協力に関する専門家委員会も租税条約や移転価格分野に関して開発途上国の観点に立ったプロダクトを提供してきた。ただし、多国間セミナー形態を中心とする OECD のアウトリーチ活動は、OECD のプロダクトの頒布という色彩も強く、一カ国ごとの能力構築効果としては限定的な面も見られる。また、国際連合の専門家委員会の活動も、個々の開発途上国の支援よりもむしろ、国際規範の形成に重点が置かれている。

³⁵² Organisation for Economic Co-operation and Development (2000)・前掲注 121 17 頁。

³⁵³ 荒木・前掲注 59 125、129 頁。

³⁵⁴ チリは 2010 年に OECD の正式加盟国となっている。

³⁵⁵ Dharmapala, Dhammika and Hines, James. July 2009. Which countries become tax havens? *Journal of Public Economics*, Volume 93, pp. 1058-1068, Elsevier B.V., Amsterdam.

(3) G20 時代における国際課税規範と開発途上国

2009 年 4 月の G20 ロンドンサミットが国際課税規範を巡るグローバルな機構のターニングポイントとなったことは本論文において繰り返し言及してきた。G20 ロンドンサミットの金融システム強化に関する宣言において、いわゆるタックスヘイヴンや金融センターのみならず、開発途上国一般が新しい国際税務協力の動きから利益を得られるようにする仕組みの構築が表明された³⁵⁶。この動きを受けて 2009 年に改組して発足した透明性と情報交換グローバルフォーラムは、情報交換に関する国際基準にコミットした全ての国・地域に門戸を開放すると共に、ピア・レビューを活動の柱としつつも、関係国際機関と協力して開発途上国及び小規模な金融センターの能力構築に取り組む方針を示している³⁵⁷。

これ以後、OECD が取り組む国際課税規範に関しては、常に開発途上国への波及（インプリケーション）及び開発途上国のメリットについて説明を求められることになった。2014 年にそれまでの要請ベースの税務情報交換に加え、OECD より金融口座自動的情報交換基準（Common Reporting Standard）が示されるようになると³⁵⁸、NGO などより、自動的情報交換に関する基準は先進国のグループである OECD により作成されたものであり、開発途上国の参加を促す観点が欠けている、との批判がなされるようになった（Panayi 2015）³⁵⁹。2014 年 9 月に透明性と情報交換グローバルフォーラムは、*Automatic Exchange of Information: A Roadmap for Developing Country Participation* を発表している。当該レポートは、脱税に悩む開発途上国にとって金融口座自動的情報交換は必要かつ有益であるが、実際の執行に際ししては課題も多いとした上で、開発途上国が国際機関等の支援も受けつつ段階的に自動的情報交換を導入してゆく道筋を提示しようとするものであった。

2012 年に議論が開始された BEPS プロジェクトについても同様であった。2014 年 7－8 月に OECD は *Two-Part Report to G20 Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries* を発表し、開発途上国が抱える BEPS（税源浸食と利益移転）問題への懸念は先進国のそれとは異なっているとした上で（例えば、開発途上国にとってより関心の高い課題として利子、管理費、ロイヤルティの外国関連会社への過度の支払いなどが挙げられている）³⁶⁰、開発途上国が BEPS プロジェクトから十分に利益を

³⁵⁶ 前掲注 138

³⁵⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development (2009)・前掲注 66 2-3 頁。

³⁵⁸ Organisation for Economic Co-operation and Development (2014)・前掲注 95

³⁵⁹ Panayi, Christiana. December 2015. *Current Trends on Automatic Exchange of Information*, pp. 28-29. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2692057>

³⁶⁰ Organisation for Economic Co-operation and Development. July and August 2014. *Two-Part Report to G20 Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries*, pp. 19-20. Paris.

得られるようにするために、開発途上国との対話の継続や BEPS プロジェクトの成果実施を支援のためのツールキットの作成等を提案している³⁶¹。

また、第2章第4節で述べたように、BEPS プロジェクトについては、情報交換に関する規範と異なり、開発途上国が関与する形で規範の形成過程を進めた点が特徴的である。2014年11月にOECDはBEPSプロジェクトへの開発途上国の関与に関する3つの柱を示している³⁶²。第一はBEPSの規範形成作業への直接参加であり、フィリピンやベトナム等の14の開発途上国が租税委員会(CFA)及びその下部組織である作業部会(Working Parties)におけるBEPSプロジェクトに係る議論に参加することとなった。第二は、アジア、ラテンアメリカ、アフリカ等地域ごとに地域ネットワーク会議を開催して主に開発途上国からBEPSプロジェクトへのインプットを求めており、2016年半までに、59カ国がそのような地域ネットワーク会議に参加している。三番目の柱として、前述の2014年7-8月のレポート、*Two-Part Report to G20 Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries*で提案されたように、BEPSプロジェクトの成果を実施するための、レポート、ガイダンス、法令モデル、研修教材等から構成されるツールキットを通じた能力構築を挙げている。

(4) 開発アジェンダとしての税

租税と開発の問題は開発途上国支援の文脈で大きなテーマの一つとなっている(吉村2016)³⁶³。国際課税規範の実現過程における開発途上国の関与の観点とは別途、幅広い分野をカバーする開発アジェンダの中で税はどのように取り扱われ、それが国際課税規範の実現過程にどのようなインパクトを与えてきたのだろうか。2009年4月のG20 ロンドンサミットの後のマイルストウンは2010年11月のG20 ソウルサミットで提示された *Multi-Year Action Plan on Development* (開発に関する複数年行動計画)であった。*Multi-Year Action Plan on Development* は、開発途上国におけるインフラストラクチャの整備等を通じて人々の生活を向上させるための具体的施策であり³⁶⁴、インフラストラクチャ等9の柱で構成されている。9の柱の内一つが *Domestic Resource Mobilization* (国内資金の動員)であり、包括的な成長及び社会的な公平のための持続可能な歳入基盤の提供および財政の透明性と説明責任の向上のためには、開発途上国における財政政策及び税制度の強化が必要不可欠とされた³⁶⁵。

³⁶¹ Organisation for Economic Co-operation and Development(2014)・前掲注 360 66-68 頁。

³⁶² Organisation for Economic Co-operation and Development・前掲注 152

³⁶³ 吉村・前掲注 281

³⁶⁴ G20 Seoul Summit 2010. 12th November 2010. *The G20 Seoul Summit Leaders' Declaration*, Paragraph 9. Seoul.

³⁶⁵ G20 Seoul Summit 2010. 12th November 2010. *Multi-Year Action Plan on*

翌 2011 年 11 月の G20 カンヌサミットでは、G20 ソウルサミットで提案された *Multi-Year Action Plan on Development* を受けて開発問題に関して検討したレポート、*2011 Report of the Development Working Group* が提出されている。当該 2011 年レポートは、国内資金の動員(mobilisation of domestic resources)の促進に関し、開発途上国における税務行政及び税システムの能力構築支援のための国際協力深化、多国籍企業の透明性及び税務コンプライアンス向上、透明性と情報交換グローバルフォーラムへの参加等を提案している³⁶⁶。

2013 年 9 月の G20 サンクトペテルブルクサミットの首脳宣言においては、OECD における BEPS や金融口座自動的情報交換に係る作業の支持に加え、開発途上国と国際課税システム及び歳入当局の能力向上に関するパラグラフを設けており、とりわけ、金融口座自動的情報交換については、低所得国にとっても実施可能なものであることが重要であり、このような国際課税規範の執行も含めた税務行政分野の能力構築支援を国際機関と協力して行ってゆく旨表明している³⁶⁷。

2015 年 7 月にアディスアベバで開催された国際連合の第 3 回開発資金国際会議(Third International Conference on Financing for Development)ではアディスアベバ行動目標(Addis Ababa Action Agenda)が示され、国際連合総会決議で支持されている。アディスアベバ行動目標は行動分野の一つとして国内公的資金(domestic public resources)を挙げた上で、国内公的資金は持続的発展の実現にとって不可欠とし、近代化した税システム、より良い租税政策及び効率的な租税徴収を通じた歳入管理の向上に取り組むべきであり、ODA(政府開発援助)の促進を含めた開発途上国における能力構築支援のための国際協力を強化するべきであるとしている³⁶⁸。アディスアベバ行動目標はさらに、国際税務協力における取り組みは低開発国も含めた全ての国の異なったニーズや能力を踏まえた上で進められるべきとした上で、開発途上国及び地域ネットワークの国際税務協力に関する作業への参加を歓迎し、これらの作業が全ての国の利益となるよう、一層の包括性(inclusiveness)を求めている。とりわけ、OECD の透明性と情報交換グローバルフォーラムや BEPS プロジェクト等の作業を歓迎すると共に、税務行政当局の地域ネットワークの強化も支持している³⁶⁹。

Development. Seoul.

³⁶⁶ G20 France 2011. 28th October 2011. *2011 Report of the Development Working Group*, pp. 7-8.

³⁶⁷ Russia G20. 6th September 2013. *G20 Leaders' Declaration*, Paragraph 52. St Petersburg.

³⁶⁸ United Nations General Assembly. 17th August 2015. *Resolution adopted by the General Assembly on 27 July 2015: 69/313. Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development (Addis Ababa Action Agenda)*, Paragraph 22. New York.

³⁶⁹ United Nations General Assembly・前掲注 368 Paragraph 28.

2016 年 5 月に開催された G7 伊勢志摩サミットの首脳宣言では、開発途上国の税制及び税務行政に関する能力強化は公平な競争の土壌にとって不可欠であり、税分野における支援の量及び質を促進するために、アディスアベバ行動目標で示された原則にコミットすることがうたわれ、第 4 章第 5 節 (4) で示された関連国際機関間の協力枠組みである税に関する協働プラットフォーム (Platform for Collaboration on Tax) が情報知識の共有について積極的な役割を果たすよう期待を表明している³⁷⁰。

このような一連の開発アジェンダとしての税の重要性の高まりに呼応して、OECD においても、2010 年以降、租税委員会 (Committee on Fiscal Affairs) と開発援助委員会 (Development Assistance Committee) の共同の作業部会である Task Force on Tax and Development において、国際支援による開発途上国の税務行政の強化や国際課税問題等に係る施策の推進を通じた歳入確保及びガバナンス強化について議論を行っている³⁷¹。

第 2 節 税務行政当局間の地域協力組織・枠組みの役割

(1) 地域協力組織・枠組みへの期待

第 3 章第 3 節 (2) で論じたように、国際機関をメンバーシップによって類型化した Drezner(2007) は地理・地域でメンバーシップを限定する隣人 (neighborhood) 型国際機関を提唱している³⁷²。城山 (2013) は地域組織を、特定の課題に応じて一定の地域という単位が選択される機能的アプローチの観点から説明している³⁷³。

税分野における地域組織に該当するものとして、第 4 章第 5 節 (7) で紹介したように、税務行政当局は各地域において相互協力・対話のための地域組織や枠組みを形成している。国際課税規範の実現過程における開発途上国とのエンゲイジメントに焦点が当たると、税務行政当局間の地域協力組織・枠組みの果たす役割への期待も高まっている。

2011 年 11 月の G20 カンヌサミットに向けて IMF、OECD、国際連合及び世界銀行が共同で作成したレポート、*Supporting the Development of More Effective Tax Systems* では、南南協力 (South-South Cooperation) の観点から税務行政当局間の地域協力組織・グループが取り上げられ、各国はこのような知識共有枠組みに積極的に参加して税務職員間で知識・経験の共有を行うことが望ましいとされた³⁷⁴。

³⁷⁰ G7 Ise-Shima Summit・前掲注 236

³⁷¹ Organisation for Economic Co-operation and Development. 11th May 2010. *Outcomes from the First Meeting of the Informal Task Force on Tax and Development*, p. 1. Paris.

³⁷² Drezner・前掲注 170

³⁷³ 城山・前掲注 247 121 頁。

³⁷⁴ International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank・前掲注 299 46-52 頁。

2014年9月にケアンズで開催されたG20財務相・中央銀行総裁会議に提出されたレポート、*G20 response to 2014 reports on base erosion and profit shifting and automatic exchange of tax information for developing economies*は税と開発の観点からどのようにBEPSや金融口座自動的情報交換プロジェクトに取り組むかを示したものである。G20レポートは地域税務行政組織・フォーラムは国際課税アジェンダと開発途上国の間の橋渡しをする重要な役割を果たしていると評価する一方で、アフリカ、ラテンアメリカ及びフランス語圏とその他の地域とで地域組織・フォーラムによる国際課税アジェンダへの関与の積極性に差があることを指摘している³⁷⁵。

第1節(4)で論じた2015年7月に採択されたアディスアベバ行動目標(Addis Ababa Action Agenda)も、国際税務協力に関する取り組みの包括性(inclusiveness)の文脈で、開発途上国及び開発途上国間の地域ネットワークの国際税務協力に関する作業への参加を歓迎しており、税務行政当局間の地域ネットワークの強化を支持している³⁷⁶。

(2) 主な税務行政当局間の地域協力組織・枠組み

税務行政当局間の地域協力組織・枠組みにはどのようなものがあるのだろうか。

³⁷⁵ G20 Development Working Group. September 2014. *G20 response to 2014 reports on base erosion and profit shifting and automatic exchange of tax information for developing economies*, p. 5.

³⁷⁶ United Nations General Assembly・前掲注 369

図 12: 主要な税務行政当局間の地域協力組織・枠組み³⁷⁷

組織・枠組み	加盟国数	設立年	常設事務局
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (Inter-American Center of Tax Administrations /CIAT)	38	1967	Ciudad de Panamá
Study Group on Asian Tax Administration and Research (SGATAR)	17	1970	無
Commonwealth Association of Tax Administrators (CATA)	47	1978	London
Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales (Meeting and Studies Centre of Tax Administration Directors /CREDAF)	30	1982	Paris
Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA)	46	1996	Budapest
Association of Tax Authorities of Islamic Countries (ATAIC)	28	2003	Khartoum
Pacific Islands Tax Administrators Association (PITAA)	16	2003	Suva, Fiji
African Tax Administration Forum (ATAF)	36	2009	Pretoria

図 12 は世界の主要な税務行政当局間の地域協力組織・枠組みを示したものである。第 3 章第 3 節 (2) でも触れたように、必ずしも地域単位ではなく、イギリス連邦 (Commonwealth of Nations) をベースとする Commonwealth Association of Tax Administrators (CATA)、フランス語圏による Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales (CREDAF) あるいはイスラーム諸国による

³⁷⁷ Araki・前掲注 26

Association of Tax Authorities of Islamic Countries (ATAIC)といった歴史、言語あるいは宗教といった文化的要素に基づいても協力組織は構成されている。

(1)で紹介した2014年のG20レポート、*G20 response to 2014 reports on base erosion and profit shifting and automatic exchange of tax information for developing economies*は、地域税務行政組織・フォーラムの活発さ、マンデイト及び能力はそれぞれ異なっていることを指摘している³⁷⁸。図12に掲げた組織・枠組み中最も歴史の古い米州地域のCIATと最も新しいアフリカ地域のAFTF、そしてフランス語圏のCREDAFは、第4章第5節(7)で述べたように、IMF、国際連合及び世界銀行グループと共に、OECD租税委員会にオブザーヴァーとして加わっている。2014年のG20レポートはまた、AFTF、CIAT及びCREDAFが他地域の地域税務行政組織・フォーラムに比して国際課税アジェンダへの参加が積極的と評しているところ、アジア地域の枠組みであるSGATAR(Study Group on Asian Tax Administration and Research)については比較的長い歴史を有しているのにも関わらず、常設事務局を有していない。常設事務局の有無も組織・枠組みの機能や能力に影響を与える要素であると考えられる³⁷⁹。

(3) 地域協力組織・枠組みの役割

前述したように、2014年のレポート、*G20 response to 2014 reports on base erosion and profit shifting and automatic exchange of tax information for developing economies*は地域税務行政組織・フォーラム間の違いを指摘している。Alink and van Kommer (2016)も同様に、税務行政フォーラムにおける加盟組織数、組織形態（フォーラム（会議体）かあるいは国際組織か）、活動のレベル、作業言語及び組織文化・沿革は様々であることを認める一方で、これらの組織・フォーラムの目的やミッションには類似性があることとしている³⁸⁰。例えば、1967年に設立され最も長い歴史を有する米州地域のCIATのミッション（使命）は、国際協力及び経験・情報の交換の促進並びに技術支援、研究及び研修を提供し、加盟国の税務行政当局の強化に貢献することである³⁸¹。

納税者サービス等、一般的な行政実務に関する知識・経験を交換することに加え、

³⁷⁸ G20 Development Working Group・前掲注375

³⁷⁹ Araki, Satoru. 28th January 2014. Enhancing cooperation among tax administrators in Asia-Pacific. *International Tax Review*. London.
<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3302780/Enhancing-cooperation-among-tax-administrators-in-Asia-Pacific.html>

³⁸⁰ Alink, Matthijs and van Kommer, Victor. 2016. *Handbook on Tax Administration* (Second Revised Edition), 6.11. International tax administration forums. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

³⁸¹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. April 2016. *Estatutos del CIAT*, Artículo 2 (Objeto). Ciudad de Panamá.

税務情報交換や二重課税排除のための相互協議等、税務行政当局間で直接的な協力が行われる分野に関する議論を行うことにより、地域内における協力関係の円滑化に資することが出来る。多くの国際課税問題は地域内において生じている。例えば、日本の国税庁における 2016 年 6 月末時点での移転価格課税や事前確認等に係る二重課税を排除するための相互協議事案の在庫（繰越）件数の約 47%はアジア太平洋地域の税務当局との間の事案であり、米州地域の約 33%を上回っている。在庫（繰越）件数の国別内訳はアメリカ、中華人民共和国、韓国、インドの順になっており、アジア地域の税務当局との関係の重要性が窺われる³⁸²。

図 13: オーストラリアにおける情報交換を通じて確保された税収³⁸³

順位	2012-2013 年度		2013-2014 年度	
	情報交換パートナー	確保された税収 (百万豪ドル)	情報交換パートナー	確保された税収 (百万豪ドル)
1	シンガポール	159	英国	39
2	英国	147	南アフリカ	38
3	(英) ケイマン諸島	38	(英) ジャージー	38
4	オランダ	25	クック諸島	28
5	アメリカ	24	イタリア	28
6	アイルランド	22	バハマ	21
7	ニュージーランド	14	シンガポール	18
8	イタリア	11	日本	13
9	中華人民共和国	10	(英) バミューダ	9
10	英領ヴァージン諸島	10	マレーシア	9

地域内における協力の重要性は税務情報交換についても同様である。図 13 はオーストラリアの税務行政当局である Australian Taxation Office の 2012-2013 及び 2013-2014 年度における情報交換によって確保された税収の国・地域別内訳である。シンガポール等の金融センターや貿易相手国であるアジア太平洋の国・地域が税務情報交換活動の相当な割合を占めていることを示している。

地域協力組織・枠組みの会合において、税務調査や相互協議の個別事案を直接議論することはあまりないと考えられるが、各国・地域の税務行政当局の組織体制、手続き、抱えている課題等をお互いに紹介し合い、望ましいプラクティスを議論することや、共

³⁸² 国税庁「平成 27 事務年度の「相互協議の状況」について」（2016 年 11 月）

³⁸³ Australian Taxation Office. *Commissioner of Taxation Annual report[s] 2012-2013 and 2013-2014*. Canberra.

同で研修を実施することを通じて、相互理解の促進や国際課税問題に取り組む能力の底上げを図ることが出来る。

実際に、地域協力組織・枠組みの活動の中で、国際課税に係る事項は大きな位置づけを占めている。例えば、アジア太平洋地域の主要な地域協力枠組みである SGATAR では、2014 年 11 月にシドニーで開催された年次会合において、BEPS 問題、多国籍企業に係るリスク及び金融口座自動的情報交換を主要なテーマとして議論を行っている³⁸⁴。

地域協力組織・枠組みのもう一つの重要な役割は、OECD を中心に進められている国際課税規範に関する議論と開発途上国を含めた各地域との橋渡しである。橋渡しには OECD の場で議論されている国際課税規範に関する動向、情報を開発途上国に伝えることや形成された国際課税規範の実施に際して支援を行うといったスタンダードセッターから開発途上国への流れのみならず、国際課税規範の形成プロセスにおける開発途上国の声や規範実施に際して開発途上国が直面している課題についてスタンダードセッターに伝えるという双方向の流れが含まれる。

OECD などの場で進められている国際課税規範形成に係る作業には、小規模な開発途上国は、そのような国際課税規範が実務に大きな影響を与えるにも関わらず、受動的な役割しか果たしていないところ、地域組織・フォーラムは低開発国による国際課税規範を巡るプロセスへの関与の度合いを高めることができる。また、地域における開発途上国間の協力推進により、個々の国の国際課税規範への理解を促進するのみならず、国際課税規範に対する共通のポジション、認識を涵養することができるとして、国際課税規範実現プロセスにおける地域協力組織・枠組みの役割に期待する声もある（ESCAP Secretariat, United Nations 2016）³⁸⁵。

前述した 2014 年の G20 によるレポートも、「地域税務行政フォーラムは開発途上国の利益の擁護、制度改正の実施に関するフィードバックの提供、国際課税アジェンダに関する情報やガイダンスの共有、能力構築の助成、そして開発途上国間あるいは先進国も交えた知識の交換及び支援の促進に重要な役割を果たしている。また、（地域税務行政フォーラムは）G20 の税に関するアジェンダ（例えば、金融口座自動的情報交換）に関するガイダンスを広める有効なメカニズムでもあり得る。」として、国際課税アジェンダとそのプロセスに十分に参加、関与することが難しい開発途上国との間の橋渡しをする地域税務行政組織・フォーラムの重要性を評価している³⁸⁶。

国際課税規範と税務行政当局間の地域協力組織のインターフェイスの例として、第 1

³⁸⁴ Study Group on Asian Tax Administration and Research. 27th November 2014. *SGATAR Communique*, p. 55. Sydney.

³⁸⁵ ESCAP (Economic and Social Commission for Asia and the Pacific) Secretariat, United Nations. March 2016. *The Asia-Pacific Tax Forum for Sustainable Development (AP-TFSA): A Proposal*, p. 16. Bangkok.

³⁸⁶ G20 Development Working Group・前掲注 375

節（3）で論じたように、BEPS プロジェクトに係る国際課税規範形成プロセスにおける開発途上国の関与を強める柱の一つとしての地域ネットワーク会議が挙げられる。BEPS プロジェクトに係る地域ネットワーク会議は、各地域での「公聴会」的な役割を果たすものであり、主にパリで開催されている議論に継続して参加することが難しいような低所得国も含めて幅広い層の国からプロジェクトへのインプットを求める施策である。一連の地域ネットワーク会議の多くは、CIAT(ラテンアメリカ)、ATAF(アフリカ)、CREDAF(フランス語圏)及びIOTA(東欧)といった地域協力組織がOECDと協力する形で開催されている³⁸⁷。これらの地域協力組織はいずれも常設事務局を擁し、人員・予算といった会議開催のためのリソースや地域の開発途上国とのネットワークを持っており、BEPS プロジェクトと開発途上国との間の橋渡しに大きな役割を果たしている。また、地域協力組織自身もこのような会議の開催等の活動を通じて地域の声をとりまとめ、国際課税規範及や税と開発に関するグローバルなレベルの会議において地域の代表として発信することができる。

第3節 金融分野における国際的規範と地域協力組織

(1) 金融分野における国際的規範への取り組み

これまで税分野における国際的規範の実現過程をテーマとして考察を行ってきたが、税分野以外の金融分野における国際的規範への取り組み状況を検討することにより国際課税規範の機構モデルへの示唆を見出すことも出来る。第3節では、金融分野における国際的規範のケーススタディとしてFATF/GAFI(Financial Action Task Force/Groupe d'action financière)が取り組むマネーロンダリング規制とIOSCO(International Organization of Securities Commissions)が取り組む証券市場規制を取り上げ、かつ、それぞれの国際的規範に係る地域協力枠組みの役割に焦点を当てて考察したい。

(2) FATF とマネーロンダリング規制

FATF は1989年にG7パリサミット（アルシュ・サミット）のイニシアティブで設立された国際組織であり³⁸⁸、その目的はマネーロンダリング及びテロ資金等と闘うための基準の策定及び実施である。FATFにより策定される国際規範は勧告(Recommendations)と呼ばれ、1990年に発表されて以来³⁸⁹、定期的に改定されている。FATFのメンバーは35カ国・地域に加えて欧州委員会及び湾岸協力理事会(Gulf

³⁸⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development・前掲注152

³⁸⁸ *Economic Declaration*, Paragraph 53. 16th July 1989. Paris.

³⁸⁹ Financial Action Task Force. 1990. *The Forty Recommendations of the Financial Action Task Force on Money Laundering*. Paris.

Cooperation Council) であり、その事務局はパリの OECD 事務局内に置かれている。

FATF の活動については比較的多くの国際機関及び国際金融法の研究者の考察対象になっている。Brummer(2015)はその国際金融に係る機構モデルにおいて、FATF を代表的な専門スタンダードセッターと位置付けており（第 3 章第 4 節(1)図 8 参照）、また、規範形成だけではなく、モニタリング、高リスク及び非協力的国の判別及び対抗措置適用の要請といった活動を行っていることに触れ、FATF をスタンダードセッターの成功例の一つとして評価している³⁹⁰。第 3 章第 3 節(3)で紹介したように、Drezner(2007)は国際金融規制の強化に際して IMF のようなユニヴァーサル型国際機関ではなく FATF のようなクラブ型国際機関が活用されたと論じており、FATF による非協力的国・地域の判定、公表等の活動をクラブ型規範執行の典型例として挙げている。Roberge(2011)は国際金融政策における FATF の果たす役割の重要性を認めつつも、FATF の方向性は米国を中心とした G7 の方針に大きく左右されているとみられている点や、マネーロンダリングの規模や政府の施策の効果の計量的測定が十分でない点に関し懸念もある旨指摘している³⁹¹。

(3) FATF の活動に関する地域協力枠組み

(2)において FATF の正式メンバーは 35 カ国・地域プラス欧州委員会及び湾岸協力理事会だと述べた。しかしながら、正式メンバーの枠組みを超えてグローバルな FATF 基準の実施のために、9 つの地域別の FATF 型地域組織 (FATF-style regional bodies /FSRBs)が準メンバー(Associate Members)として FATF の枠組みに加わっている。この FATF 本体と 9 つの FATF 型地域組織とで Global Co-operation Network Group を構成し、世界の 198 国・地域がカバーされている (2016 年 4 月現在)³⁹²。

例えば、アジア太平洋地域には Asia/Pacific Group on Money Laundering (APG)がある。APG は 1997 年にバンコクで設立されており、日本を含む 41 カ国・地域がメンバーになっている。APG としての事務局はオーストラリア連邦警察によってホストされており、シドニーに置かれている³⁹³。

FATF の構成するグローバルネットワークのユニークさとして、APG のような FATF 型地域組織は FATF 本体の下部組織ではなく、FATF と共同でマネーロンダリングとテ

³⁹⁰ Brummer・前掲注 33 88-89 頁。

³⁹¹ Roberge, Ian. 2011. Financial Action Task Force, in Hale, Thomas and Held, David, eds., *Handbook of Transnational Governance: Institutions and Innovations*, pp. 48-49. Polity Press, Cambridge.

³⁹² Lewis, David. 12th April 2016. *Speech on the importance of the FATF Global Network*. Strasbourg.

<http://www.fatf-gafi.org/publications/fatfgeneral/documents/moneyval-speech-importance-of-fatf-global-network.html>

³⁹³ Araki・前掲注 26 6 頁。

ロ資金対策に取り組む協力機関としてとらえられている点が挙げられる。また、Drezner(2007)は G7 が APG や Caribbean Financial Action Task Force (CFATF) のような開発途上国のための FATF 型地域組織の設立を後押ししており、2001 年までに総計で 108 の国・組織がメンバーとなっている 5 つの FATF 型地域組織が設立されたとしている³⁹⁴。FATF 型地域組織は 1989 年設立の FATF 本体と共に世界各地域において一斉に設立されたわけではなく、FATF 勧告の制定をはじめとする FATF の活動の発展を受けて、開発途上国における FATF 基準の実施を促進する目的から 1990 年代後半以降にそれぞれの地域で立ち上げられている。OECD にホストされている FATF 本体の事務局の職員数は 26 名と多くはないものの (2014-2015 年度)³⁹⁵、9 つの FATF 型地域組織との協働を通じて 198 もの国・地域とのグローバルネットワークを構成することを可能にしている。

FATF 型地域組織の担う最も重要な機能はそれぞれの加盟国におけるマネーロンダリング及びテロ資金対策の実効性及び FATF 勧告の実施状況の相互審査(mutual evaluation)である。各国・地域の相互審査については、FATF 及び FATF 型地域組織が分担して実施している。例えば、フィリピンは APG の加盟国であり APG が相互審査を担当しており、日本については FATF 本体と APG 双方に属しており、FATF 及び APG が共同で相互審査を行う体制になっている。

このように、スタンダードセッターであり先進国を中心に構成される FATF と多くの開発途上国がメンバーである FATF 型地域組織が分担して相互審査を行う以上、マネーロンダリング及びテロ資金対策並びに FATF 勧告の実施に関して、地域ごとに評価基準に違いが生じないように一貫性を確保することが不可欠になる³⁹⁶。FATF 型地域組織が行う相互審査についても、FATF 勧告はもとより FATF によって定められた審査基準(methodology)³⁹⁷に基づいて実施される。また、FATF と FATF 型地域組織の間で品質及び一貫性を確保するためのプロセスを定めており、相互評価レポート(Mutual Evaluation Reports)は FATF 事務局及び他の関係機関に提出されて一貫性及び品質の観点から審査を経た上で公表されている³⁹⁸。

相互審査以外の FATF 型地域組織の活動としては、地域における技術支援及び研修の

³⁹⁴ Drezner・前掲注 31 145 頁。

³⁹⁵ Financial Action Task Force. 2016. *Annual Report 2014-2015*, p. 25. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

³⁹⁶ Financial Action Task Force・前掲注 395 23 頁。

³⁹⁷ Financial Action Task Force. 2016. *Methodology for Assessing Compliance with the FATF Recommendations and the Effectiveness of AML/CFT Systems*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

³⁹⁸ 例えば、APG による相互審査報告書について: Asia/Pacific Group on Money Laundering. July 2015. *APG Third Round Mutual Evaluation Procedures 2015*, Paragraph 87. Sydney.

調整や実施支援、マネーロンダリング及びテロ資金の手法・態様に関する分析調査、FATF の準メンバーとして国際的規範形成プロセスへの参加等が挙げられる。

(4) IOSCO と証券市場規制分野における国際的規範

IOSCO/OICV(International Organization of Securities Commissions/Organización Internacional de Comisiones de Valores)は世界の証券市場規制当局により構成される国際組織であり、証券市場分野におけるスタンダードセッターとしての役割を果たしている。証券分野を扱う IOSCO は Brummer(2015)の国際金融に係る機構モデルにおいてセクタースタンダードセッターの一つとして位置付けられている(第3章第4節(1)図8参照)。IOSCO の起源は米州地域にある。1974年に、米国の主導の下、証券規制に関する共通の課題を議論と地域における資本形成を支援するために、米州地域の証券規制当局により Inter-American Association of Securities Commissions が立ち上げられている³⁹⁹。公共を越えた貿易及び取引が増加するにつれて、ヨーロッパや他の地域との規制当局との調整、協力の必要性もまた高まり、1983年にメンバーの対象を米州に止まらず世界全体に広げた International Organization of Securities Commissions (IOSCO) に改組している⁴⁰⁰。

2017年3月現在、125の証券規制当局がIOSCOの普通会員(Ordinary Members)となっている。米国における Securities and Exchange Commission(証券取引委員会)と Commodity Futures Trading Commission(商品先物取引委員会)や日本における金融庁、農林水産省(食料産業局)及び経済産業省(商務情報政策局)など、一カ国から複数の組織が普通会員になっている場合もある。事務局は1986年以降モンテリオール(Montréal)に置かれていたが⁴⁰¹、1999年にマドリード(Madrid)に移っている⁴⁰²。事務局の職員数は28名(2017年3月現在)である。数年前には10名未満であった事務局のマンパワーはメンバー組織からの派遣の充実などにより拡大傾向にあるとはいえ、FATFと同様、国際機関事務局としては比較的小規模であると言える⁴⁰³。

スタンダードセッターとしてのIOSCOの活動は、バーゼル銀行監督委員会などと比

³⁹⁹ Sommer, A.A. Jr. 1996. IOSCO: Its Mission and Achievement. *Northwestern Journal of International Law & Business*, Volume 17, Issue 1 Winter, p. 15, Chicago.

⁴⁰⁰ Brummer・前掲注33 80頁。

⁴⁰¹ Norman, Peter. 2007. *Plumbers and Visionaries: Securities Settlement and Europe's Financial Market*, p. 80. John Wiley & Sons Ltd, Chichester.

⁴⁰² Presidents' Committee, International Organization of Securities Commissions. May 1999. *A Resolution on the Relocation of the IOSCO General Secretariat to Madrid*. <https://www.iosco.org/library/resolutions/pdf/IOSCORES18.pdf>

⁴⁰³ Gilligan, George. 12th June 2012. *IOSCO I: The Story to Date*. Centre for Law Markets and Regulation, University of New South Wales, Sydney. <https://clmr.unsw.edu.au/article/iosco-i%3A--the-story-to-date>

して控え目であるとされている (Brummer 2015) ⁴⁰⁴。IOSCO は 1998 年に証券市場規制の中心的原则である Objectives and Principles of Securities Regulation (IOSCO 原則)を公表している。2002 年には国境を跨いだインサイダー取引等不正証券取引の調査のための証券規制当局間の国際的情報交換のベースとなる多国間覚書、Multilateral Memorandum of Understanding Concerning Consultation and Cooperation and the Exchange of Information を制定している。租税条約や税務情報交換協定と同様、証券規制当局間の調査協力、情報交換のための取決めは伝統的に二組織間の覚書 (memorandum of understanding/MoU) という形で締結されてきたが、金融証券市場にも影響を与えた 2001 年 9 月の同時多発テロ事件を受け、証券規制当局間の協力ネットワーク拡大の必要性が認識されたことが IOSCO による多国間 MoU の背景である ⁴⁰⁵。2017 年 3 月現在、112 の証券規制当局が多国間 MoU に署名している。

IOSCO は前述の IOSCO 原則及び多国間 MoU を証券市場規制分野における国際的規範の柱に据えている。IOSCO 原則については、IMF 及び世界銀行が実施する Financial Sector Assessment Program における証券分野の国際基準として採用されている他、IOSCO において IOSCO 原則の特定分野に関する IOSCO 加盟国全体における実施状況の評価レポート作成等の活動が行われている。多国間 MoU については、2005 年の IOSCO 総会決議において、多国間 MoU に署名していない加盟組織に対して、速やかに多国間 MoU の署名組織になること、あるいは署名組織となるための法的権限を備えることへのコミットメントを求めており ⁴⁰⁶、2013 年には、多国間 MoU の署名組織となっていない 30 の加盟組織をリスト化している ⁴⁰⁷。

(5) IOSCO の地域委員会

IOSCO においてはその組織構造の一部として、アフリカ/中東、アジア太平洋、ヨーロッパ及び米州の 4 つの地域委員会が置かれており、地域の課題を議論している ⁴⁰⁸。ただし、(3)で見た FATF 型地域のように相互審査のような一定のマנדイトを有して

⁴⁰⁴ Brummer・前掲注 400

⁴⁰⁵ Araki・前掲注 63

⁴⁰⁶ Presidents Committee, International Organization of Securities Commissiones. 6th April 2005. *Resolution of the Presidents Committee on the International Benchmark for Enforcement Related Cooperation and Exchange of Information*. <https://www.iosco.org/library/resolutions/pdf/IOSCORES24.pdf>

⁴⁰⁷ International Organization of Securities Commissiones. 28th February 2013. Media Release: *IOSCO Identifies Non-Signatories to the MMoU on the Exchange of Information*. Madrid.

⁴⁰⁸ International Organization of Securities Commission. *Section 1 - By-Laws of IOSCO*, Part 8. https://www.iosco.org/library/by_laws/pdf/IOSCO-By-Laws-Section-1-English.pdf

いるわけではない。各地域委員会の議長は IOSCO の理事会において地域を代表する⁴⁰⁹。また、常設事務局は有していない⁴¹⁰。

アジア太平洋地域委員会(Asia-Pacific Regional Committee/APRC)を例にとると、APRC は日本の金融庁を含む 24 のアジア太平洋地域の金融証券規制当局から構成されている。APRC の最近の活動のハイライトとして、2015 年 3 月の APRC 東京会合において、アジア太平洋地域の発展に意義のある貢献をするための戦略的枠組みである APRC Roadmap を発表している⁴¹¹。当該 APRC Roadmap は、①規制当局の能力構築、②地域における規制協力の推進、③欧州及び米国における金融改革がもたらすアジア太平洋地域へのインパクトへの対応及び④資本市場の強化の 4 つの課題を APRC の活動の柱として挙げている。APRC Roadmap で示された方向性を受け、EU における自己資本規制(Capital Requirements Regulation)のアジア太平洋市場への影響に関して欧州委員会との対話を図り、また、ウェビナーによるインターネットを用いた双方向型の研修セミナーを実施する等の活動を実施している⁴¹²。

第 4 節 地域協力組織の役割

本章第 1 節で論じたように、税が開発アジェンダとして取り上げられるようになるにつれて、国税課税規範の実現プロセスにおいても、規範の形成、実施の双方において開発途上国との協働が大きな課題となっている。そのような状況の中、税務行政当局間の地域協力組織・枠組みが果たす国際課税規範の実現プロセスと開発途上国との間を結ぶ役割が評価されている。

国際課税規範の形成プロセスをリードする OECD の加盟国は先進国が中心であり、G20 メンバーである新興国との協働を進めているものの、低所得国を含めた開発途上国全体とのネットワークは十分であるとは言えない。開発途上国にとっても、特に低所得国にとっては、パリで開催されている OECD の会議への定期的な参加は現実的には難しく、そのニーズは開発途上国間における経験の共有や能力構築に係るノウハウに重点が置かれている。

税務行政当局間の地域協力組織・枠組みは、各地域におけるネットワークを形成しており、地域における先進国から開発途上国への知識・経験の移転、あるいはキャパシティの水準が類似している開発途上国間における取り組み状況・経験の共有を促進する役割を果たしている。また、地域の声をとりまとめた上で OECD 等による国際的規範の

⁴⁰⁹ International Organization of Securities Commission ・ 前掲注 408 Section 63.

⁴¹⁰ Araki ・ 前掲注 393

⁴¹¹ International Organization of Securities Commissions. 23rd March 2015. *APRC Roadmap*.

⁴¹² International Organization of Securities Commissions. *Annual Report 2015*, pp. 48-49. https://www.iosco.org/annual_reports/2015/pdf/CompleteAnnualReport2015.pdf

形成プロセスと地域との間を双方向的に結ぶことも出来る。

第 2 節 (2) 図 12 が示すように、世界の主要地域では既に税務行政当局間の地域協力組織・枠組みが活動を行っている。他方で、第 2 節で紹介した 2014 年 9 月の G20 レポート、*G20 response to 2014 reports on base erosion and profit shifting and automatic exchange of tax information for developing economies* が指摘するように、国際課税規範実現プロセスとのリンクに限っても、その活動のレベルは様々である。一定規模の予算と人員を擁する常設事務局のある地域協力組織は国際的規範形成プロセスへの関与及び開発途上国とのネットワーク形成においてより積極的な役割を果たしていると言うことが出来る。

地域協力組織の在り方、方向性を考える上で、税以外の金融分野に係る国際的規範と地域協力組織の関係を参考にすることは有益である。証券市場分野を担当する国際機関である IOSCO については、IOSCO の組織構造の一部として地域別の委員会があるものの、地域委員会としての常設事務局や予算は有しておらず、国際的規範への実現プロセスへの関与の度合いは後述する FATF に比して高いとは言えない。マネーロンダリング及びテロ資金対策に取り組む FATF については、FATF 本体の協力組織として FATF 型地域組織とネットワークを形成し、相互審査を分担して実施する形で国際的規範の実施プロセスに関与している。

前述したように、税務行政当局間の地域協力組織・枠組みの沿革、キャパシティは様々であり、FATF 型地域組織のような同質性は有していない。しかしながら、FATF 型地域組織の例は、地域協力組織が果たし得る役割の例として、国際課税分野における国際的規範実現に係る機構モデルの検討に際して示唆を与えるものであると考える。

第6章 結論

第1節 国際課税分野における規範実現に係る機構モデル

(1) 研究のまとめ

第6章においては、これまでの研究のまとめとして、まず、第4章における国際課税規範の実現過程に係るプレイヤーの検討を受けて、第3章第5節(2)図10に示された Brummer(2015)及び Grinberg (2016)が示した国際金融規範に係る機構モデルを修正した国際課税規範の観点からの新たな機構モデルを提案する。その上で、本研究における新しい機構モデルがどのような意義を持っているのか明らかにする。最後に、新しい機構モデルから導き出される国際課税規範の実現過程への示唆を提示する。

(2) 国際課税規範の観点からの新たな機構モデル

Brummer(2015)及び Grinberg(2016)は国際金融規範に係る機構モデルを提案している(第3章第4節(1)図8及び第3章第5節(2)図10参照)。第4章では、Brummer(2015)及び Grinberg(2016)が示した機構モデルを構成する組織の機能分類を前提にして、国際課税分野に関してはどのような組織がどのような役割を機構モデルにおいて果たしているのか検討を行った。

図 14: 国際課税規範に係る新たな機構モデル⁴¹³

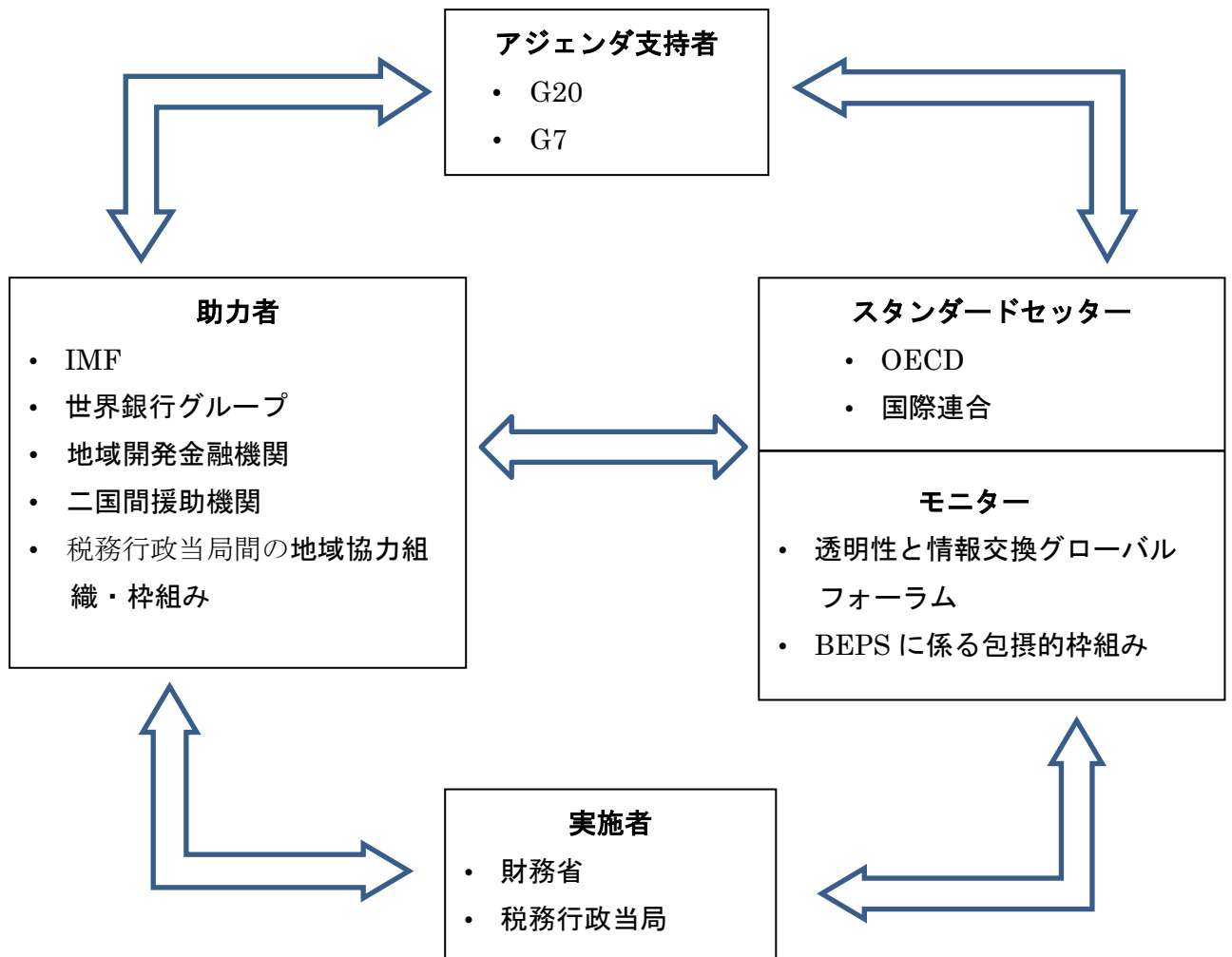


図 14 は国際課税分野における国際的規範実現に係る機構モデルである。このモデルは国際課税規範の実現過程、すなわち、規範の形成と各国・地域における実施課程においてどのような構成要素、機能が関わっているのか提示した上で、それぞれの構成要素、機能にどのような組織が属しているのか、また、構成要素、機能が相互にどのように関係しているのかを示している。

⁴¹³ Araki, Satoru. October 2016. A Global Framework on the Formulation and Implementation of International Taxation Standards, p. 77. *Journal of Tax Administration*, Volume 2, Issue 2. Exeter.

図 14 の機構モデルは Brummer(2015)及び Grinberg(2016)が提案した国際金融分野における機構モデルとどのように異なっており、国際課税分野における機構モデルにはどのような特徴があるのだろうか。

まず、「アジェンダ支持者(Agenda Endorsors)」については、第 4 章第 2 節 (3) で論じたように、グローバルな課題としての国際課税問題への取り組みに関してメッセージや方向性を示すことによって国際課税アジェンダに対して正統性を付与し、国際課税規範の実現プロセスをよりダイナミックに推進することを可能にする役割を果たすものである。Brummer(2015)はこれを「アジェンダセッター(Agenda Setters)」とした上で、金融セクター等の規制において取り組まなければならない事項及び何がなされなければならないかを決定する役割を果たしているとしている(第 3 章第 4 節 (2) 参照)⁴¹⁴。しかしながら、第 4 章第 7 節でも指摘したように、G20 とスタンダードセッターである OECD との関係は、Grinberg(2016)が主張するような明確なトップダウン型とも限らない⁴¹⁵。首脳レベルあるいは財務大臣レベルの会合で税に関する実質的な議論がどの程度行われているのか疑問もある。国際課税に関するアジェンダは、各国の国際租税政策担当者を中心に構成されている OECD の租税委員会(CFA)によって決定されているとは言えないまでも提案されているというのが実際とも考えられる。

OECD の税に係る透明性と情報交換プロジェクトについてみると、第 2 章第 3 節 (5) で論じたように、2009 年の G20 ロンドンサミットによって透明性と情報交換の問題に対してグローバルアジェンダとしてのスポットライトが当てられたのは間違いない。他方で、OECD は 1996 年よりタックスヘイヴンへの取り組みを含む透明性と情報交換プロジェクトを推進してきている。

また、BEPS プロジェクトについても、第 2 章第 3 節 (6) で紹介したように、2012 年の G20 ロスカボスサミットにおいて base erosion and profit shifting(税源浸食と利益移転)防止の必要性が示されたことを受けて OECD において BEPS プロジェクトが事実上開始された形になっている。しかしながら、ロスカボスサミットの首脳宣言が、'We reiterate the need to prevent base erosion and profit shifting and we will follow with attention the ongoing work of the OECD in this area'(我々は、税源侵食と利益移転を防ぐ必要性を再確認し、この分野における OECD の継続中の作業を注視してゆく/下線筆者)としているように⁴¹⁶、BEPS プロジェクトの内容は 2012 年から白紙からスタートしたわけではなく、OECD はアグレッシブなタックスプランニングに対応するプロジェクトにそれ以前から取り組んでおり、このような取り組みが BEPS プロジェクト

⁴¹⁴ Brummer・前掲注 189

⁴¹⁵ Grinberg・前掲注 278

⁴¹⁶ G2012 Los Cabos México・前掲注 141

の土台となっている⁴¹⁷。

このように、G20 の役割はアジェンダを自ら生み出すというよりむしろ取締役会や理事会によるアジェンダの支持ないし承認に近いとも考えられることから、「アジェンダセッター」ではなく「アジェンダ支持者」としている。

また、アジェンダ支持者を構成する組織・フォーラムについては、主要新興国をメンバーとして含む G20 が最も影響力のある国際フォーラムであることは疑いが無いが、第 4 章第 2 節 (2) 及び (3) で検討したように、国際課税問題に関しては先進国で構成される G7 もまた積極的なメッセージを発信し続けている。

スタンダードセッターとモニターの関係は Brummer(2015)及び Grinberg(2016)の機構モデルと異なっている。Brummer(2015)及び Grinberg(2016)は、IMF 及び世界銀行によって実施される金融に係る国際規範の実施状況も含めた各国の金融セクター審査である **Financial Sector Assessment Program** を例にとり、スタンダードセッターとモニターの機能を別機関によって担われているとしている。国際課税規範に関しては、モニターの枠組みとして、2009 年に改組して立ち上げられた税に係る透明性及び情報交換に関するグローバルフォーラム及び 2016 年に立ち上げられた BEPS 実施に係る包摂的枠組みが挙げられるが⁴¹⁸、いずれも独立の機関というよりもスタンダードセッターとしての OECD の活動に包含されるモニタリング及びピア・レビューのための枠組みと考えられる。

国際課税規範におけるスタンダードセッターとモニターの関係に関しては、規範形成とその実施に係るモニタリングとではプロセスへ参加する国・地域の範囲が異なっている点に留意すべきと考えられる。確かに、第 2 章第 4 節や第 5 章第 1 節 (3) で論じたように、G20 時代における規範形成プロセスにおいては、G20 メンバーに代表される新興国や一部の開発途上国も OECD 租税委員会における BEPS プロジェクトに関する議論に加わっている。しかしながら、第 4 章第 3 節 (2) でみた OECD 租税委員会における運営委員会であるビューロウの構成も示しているように、規範形成プロセスにおいては OECD 加盟国に中華人民共和国等 BRICS と呼ばれる主要新興国も加わる構図になっているものの、世界の全ての国・地域に開かれたユニヴァーサルなプロセスとはなっていない⁴¹⁹。他方で、国際課税規範は、広範な国・地域で実施されることによりそ

⁴¹⁷ 例えば、2011 年 2 月に OECD は *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure* と題するレポートを発表しており、当該レポートで示された施策は BEPS プロジェクトにおけるアグレッシブなタックスプランニングの開示を納税者に求めるアクション 12 に受け継がれている (Cf. Organisation for Economic Co-operation and Development, 2015. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*. Paris.)

⁴¹⁸ Organisation for Economic Co-operation and Development (2016)・前掲注 100

⁴¹⁹ 多国籍企業による租税回避等税が開発アジェンダとして注目される中、先進国を中心に

の実効性が確保されるものであることから、OECD の 2 つのモニタリングに係る枠組みはいずれも国際的な規範の実施にコミットする全ての国・地域にメンバーシップが開かれたユニヴァーサルな枠組みを指向している。

助力者(Enablers)については、Grinberg(2016)によって提唱された構成要素であり⁴²⁰、Grinberg(2016)は世界銀行や IMF などを中心的な技術協力提供機関として挙げている。OECD、国際連合、IMF 及び世界銀行グループが 2016 年に税に関する相互協力の枠組みである Platform for Collaboration on Tax (第 4 章第 5 節 (4) 参照)を立ち上げていることが示すように、IMF 及び世界銀行グループが税分野の技術支援においても主要な役割を果たしている。また、両ユニヴァーサル型国際機関に加え、アジア開発銀行(ADB)等の地域開発金融機関や二国間援助機関も税分野の技術支援に取り組んでいる。

さらに、第 5 章第 2 節で論じたように、税務行政当局間の地域協力組織・枠組みも国際課税規範と開発途上国を結びつける重要な役割を果たしている。IMF や世界銀行グループ等の国際機関は、税のみに特化した組織ではなく、その技術支援活動も国ごとのプロジェクトに比重が置かれているとの指摘もある(Picciotto 2007)⁴²¹。国際課税規範の実現プロセスへの広範な開発途上国の参加が課題となる中、地域協力組織・枠組みは各地域の税務行政当局とのネットワークを構築しており、参加している税務行政当局も地域のカウンターパートとの協力推進への高い意欲を持っている。このような地域協力組織・枠組みは、事務局機能や予算に差はあるものの、OECD とも協力しつつ、情報共有、研修や能力構築活動の実施を通じて各国・地域における国際課税規範の実現プロセスを支援する役割を果たすことができる。

実施者については、第 4 章第 7 節で述べたように、国際課税規範を実施する政府当局は多くの国・地域において財務省等の租税政策部門と税務行政当局とに分かれていることに留意する必要がある。透明性と情報交換グローバルフォーラムが 2010 年から 2016 年上半期にかけて実施したピア・レビューは、法的・規制的枠組みの整備と実務における実施状況の二つのフェイズに分けて実施されていた(第 4 章第 4 節 (3) 参照)。また、税は法人を含む個々の納税者に対して執行されるものであるところ、法令が整備されるだけでなく、税務行政当局において適切に執行されて初めて国際課税規範の実現

構成される OECD ではなく、開発途上国も含めて国際連合の場で議論をすべきではないかとする論調もある。Cf. Ocampo, José Antonio and Sepúlveda Carmona, Magdalena. 30th September 2015. Tax avoidance by corporations is out of control. The United Nations must step in. Poverty, Opinion, *The Guardian*, London.

https://www.theguardian.com/commentisfree/2015/sep/30/tax-avoidance-corporations-impacts-the-poor-united-nations-step-in?CMP=Share_AndroidApp_Gmail

⁴²⁰ Grinberg・前掲注 278

⁴²¹ Picciotto, Salomone. 2007. *The International Crisis of Income Taxation: Combating Tax Havens, Capital Flight and Corruption*, p. 23. Paper presented at the 15th Commonwealth Law Conference in Nairobi.

プロセスが完成したと言える。

(3) 機構モデルにおける構成要素間の関係

Brummer(2015)及びGrinberg(2016)による国際金融規範に係る機構モデルでは構成要素、機能間の関係について、アジェンダセッターである G20 等を中心とするトップダウン型の単方向矢印で表現されていたのに対し、(2) 図 14 で示した国際課税規範に係る機構モデルでは、構成要素、機能間は双方向矢印で結ばれている。以下のような点から、構成要素間の関係は必ずしもトップダウン型あるいはヒエラルキー（階層）型ではなく、相互にフィードバックや影響を与え合うことによって国際的規範の実現プロセスが構成されていると考える。

第一に、G20 を中心にしたトップダウン型かどうかについては、(2) において G20 及び G7 の役割を Brummer(2015)及びGrinberg(2016)のモデルによるアジェンダセッターではなく、アジェンダ支持者とすべきと論じたように、必ずしも国際課税に係るアジェンダは G20 や G7 の場で生み出されているわけではなく、スタンダードセッターである OECD の場で把握された課題に対して G20 がグローバルアジェンダとしての正統性を付与し、国際的規範の実現プロセスをよりダイナミックに推進することを可能にするものであるとも言えることから、アジェンダ支持者とスタンダードセッターの間の関係は双方向的であると考えられる。Brummer(2015)自身も G20 はその影響力に比してスタッフ等のリソースは限定的であり、例えば銀行に関する規範の作成のみならず銀行規制の将来の方向性に係るインプットをバーゼル銀行監督委員会に求めざるを得ないのが現状としている（第 3 章第 4 節（3）参照）⁴²²。

また、アジェンダ支持者である G20 及び G7 と IMF や世界銀行グループ等の助力者の関係も双方向的であると考えられる。G20 及び G7 は税の文脈でスタンダードセッターである OECD のみならず IMF や世界銀行グループの活動にもメッセージを発している。例えば、2015 年 11 月の G20 アンタルヤサミットの首脳コミュニケでは、開発途上国が国内資金動員の課題に対処するために適切な技術支援を提供する IMF や世界銀行グループ等の取組みを歓迎するとしている⁴²³。また、IMF 専務理事及び世界銀行グループ総裁は G20 や G7 における議論に直接参加しており⁴²⁴、アジェンダ支持者の一部を構成している立場であるとも言える。税分野に関する IMF 及び世界銀行グループから G20 へのフィードバックの例として、第 4 章第 5 節（4）で論じた IMF、OECD、国際連合及び世界銀行グループが共同で立ち上げることが 2016 年 4 月に発表された

⁴²² Brummer・前掲注 33 116 頁。

⁴²³ 前掲注 18

⁴²⁴ Hajnal, Peter. 2016. *The G20: Evolution, Interrelationships, Documentation*. Routledge, Abingdon.

Platform for Collaboration on Tax(税に関する協働プラットフォーム)が挙げられる。2016 年 5 月に開催された G7 伊勢志摩サミット的首脳宣言は、税に関する協働プラットフォームが情報と経験を共有するために積極的に活用されるよう期待を表明しており⁴²⁵、2016 年 9 月に開催された G20 杭州サミット的首脳コミュニケにおいても同様に税に関する協働プラットフォーム立ち上げへの賛意が表明されている⁴²⁶。

第二に、機構モデルの構成要素、機能間の相互依存及び補完関係を指摘したい。前述したように、Brummer(2015)による国際的規範に係る機構モデルは、アジェンダセッター、スタンダードセッター及びモニターをタテに配列し（第 3 章第 4 節（1）図 8 参照）、それらの間の垂直的役割分担を強調する一方で、その垂直性が相互依存を生み出している状況を指摘している⁴²⁷。すなわち、G20 がバーゼル銀行監督委員会などに規範の作成及び銀行規制の方向性に係るインプットを求めるとしたら、スタンダードセッターであるバーゼル銀行監督委員会は各国・地域における規範の実施状況についてはモニターに依存するという状況がみられるということである。国際課税規範分野のモニターである透明性と情報交換グローバルフォーラムも、人的資源に関してそのメンバー国・地域に依るところが大きい。（要請ベース）情報交換に係るピア・レビューの審査チームは通常グローバルフォーラムメンバー国・地域からの専門審査担当者 2 名と事務局職員 1 名で構成されている⁴²⁸。

また、構成要素、機能間の双方向性は補完関係からも説明できる。それぞれの構成要素、機能を構成する組織は、いずれも単独では国際的規範実現に係る全ての機能を果たすことは出来ず、他の機能を持つ組織との協働が不可欠である。すなわち、アジェンダ支持者である G20 及び G7 はグローバルな影響力を持っているものの国際的規範の形成や技術支援を行うリゾースは有していない。アジェンダセッターである OECD 及び国際連合は、Grinberg(2016)も指摘するように各国・地域に対する技術支援に関するリゾースや経験の蓄積が十分ではない⁴²⁹。IMF や世界銀行グループ等の助力者は、開発政策及び技術支援に関するリゾース、知見を有しているものの、歴史的経緯（第 2 章第 3 節（1）及び（2）参照）及び Drezner(2007)が指摘するような国際的規範形成における OECD のようなクラブ型国際機関の優位性（第 3 章第 3 節（3）参照）により、国際課税分野における規範の形成機能は限定的であると考えられる。

⁴²⁵ G7 Ise-Shima Summit・前掲注 236

⁴²⁶ *G20 Leaders' Communique Hangzhou Summit*, Paragraph 19. 6th September 2016. Ministry of Foreign Affairs of the People's Republic of China.
http://www.fmprc.gov.cn/mfa_eng/wjdt_665385/2649_665393/t1395000.shtml

⁴²⁷ Brummer・前掲注 422

⁴²⁸ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2015. *2016 Methodology for Peer Reviews and Non-Member Reviews*, p. 3. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

⁴²⁹ Grinberg・前掲注 25

双方向性を説明する第三の要素として、各構成要素、機能を構成する組織は、他の構成要素、機能から完全に隔たれているわけではなく、一つの組織が他の構成要素、機能に参加している場合が多くみられる点が挙げられる。例えば、IMF 専務理事及び世界銀行グループ総裁が G20 及び G7 の会合に参加している点は前述したところであるが、IMF 及び世界銀行はスタンダードセッターである OECD 租税委員会及びモニターである透明性と情報交換グローバルフォーラムにもオブザーヴァーとして参加している（第 4 章第 3 節（2）参照）。

また、国際フォーラムや国際機関は各国・地域から独立の立場で意思決定を行っているわけではなく、その本質は各国・地域政府の集合体であるとも考えられるところ、各国・地域政府は、国際的規範の実施者であると共に、国際フォーラムや国際機関の意思決定プロセスや作業に加わっていることになる。

一部の主要先進国や新興国は、実施者であると同時にアジェンダ支持者である G20 や G7 の構成メンバーでもある。また、スタンダードセッターである OECD 租税委員会及び国際連合の税に係る国際協力に関する専門家委員会は、いずれも各国において租税政策あるいは税務行政に携わる幹部職員によって構成されている（第 4 章第 3 節（2）及び（3）参照）。モニターである透明性と情報交換グローバルフォーラムにおいても、メンバー国・地域により構成される運営グループ（Steering Group）によりその運営や方向性が示されている⁴³⁰。前述したように、透明性と情報交換グローバルフォーラムのピア・レビュー活動も、メンバー国・地域の職員に依るところが大きい。

IMF や世界銀行グループのような国際機関についても、加盟国によって構成される総務会(Board of Governors)や理事会（Executive Board）によって意思決定がなされるガバナンス構造を採用している⁴³¹。ただし、第 3 章第 3 節（3）で論じたように、Drezner(2007)は国際的な金融規制の文脈で IMF に関し、高い専門性を持ち人数も多い IMF のスタッフ組織は必ずしも大国の影響下にあるわけではない点を指摘している⁴³²。

これらの点から、国際課税規範に係る機構モデルの構成要素、機能の相互関係は、G20 を中心としたトップダウン型というよりむしろ双方向的なインターアクションに基づくものであると考えられ、このような双方向性、補完性、あるいは組織の重複性を

⁴³⁰ Council, Organisation for Economic Co-operation and Development. 25th September 2009. *Decision of the Council Establishing the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, p. 3. Paris. 2017 年 3 月現在の透明性と情報交換グローバルフォーラムの総会及び運営グループの議長はスペイン財務公共管理省の José Garde 女史。

⁴³¹ IMF につき、International Monetary Fund. *Governance Structure*. Washington, D.C. <https://www.imf.org/external/about/govstruct.htm>

⁴³² Drezner・前掲注 31 134 頁。

基盤としてグローバルな「機構」が構成されていると解することが出来る。

第2節 国際課税規範に係る機構により何が解決されるのか

(1) 国際課税規範に係る機構が解決する問題

第1節(2)図14として提示された国際課税規範に係る新たな機構モデルによりどのような問題が解決されるのか改めて整理したい。新たな機構モデルは国際課税規範に係るものであり、本研究が焦点を当てている国際課税規範とは、第2章第1節及び第2節で論じたように、国際課税問題をマルチラテラルなアプローチから解決することを目的とした規範あるいはソフトローであり、それ自体は法や条約のように法的拘束力は有していないものの、各国政府による実施を通じてその目的を達し得るインストルメントであった。

国際課税問題とは何であるかについては、第2章第1節(1)等場で論じられている。金子(2015)は個人や企業の国際的経済活動に伴う課税を国際課税と広く定義している⁴³³。より具体的な国際課税問題として歴史的に最も重要なものは一つの所得について複数の国が課税する国際的二重課税である。国際的二重課税を排除して経済関係を促進するために各国は二国間で租税条約を締結しているが、そのような二国間租税条約を国際的に調和させるための国際的規範が、OECD及び国際連合における議論を通じてそれぞれ作成されているモデル租税条約である。また、国境を跨いだ所得の隠蔽などの脱税に対抗するためには、税務当局間で情報交換を行う等国际的に協力を行うことが有効である。国際的に情報交換を行うための法的根拠として多くの二国間租税条約には税務当局間の情報交換に関する条文が盛り込まれており、税務情報交換等の税務行政当局間の相互協力に特化した多国間条約として税務行政執行共助条約(The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)が存する⁴³⁴。情報交換分野に関しても、第2章第2節(4)で紹介したように、モデル租税条約に加え、OECDのリードにより要請ベース情報交換及び金融口座自動的情報交換に係るそれぞれの国際的規範が形成されている。

ここで確認しておきたいのは、国際的規範及び国際的規範を実現するための枠組みとしての機構は、国際課税問題の枠を超えた税制全般の国際的調和を目指すものではなく一少なくとも現在のところ一、また、個別納税者に係る課税はあくまで各国の税務行政当局において行われるところ、個別課税事案の処理のための枠組みでもないという点である。第一次世界大戦後の国際連盟においてモデル租税条約という形で始まった国際課

⁴³³ 金子・前掲注42

⁴³⁴ OECD及び国際連合による両モデル租税条約第26条は税務当局間の情報交換について規定している。また、OECD及びCouncil of Europeによって策定された税務行政執行共助条約は2017年3月現在署名ベースで108カ国・地域をカバーしている。

税に係る国際的規範の目的は二重課税問題への対処であり、各国において制定、執行されている所得税や法人税制度の調和を目指すものではなく、この点は現在の OECD 及び国際連合における国際課税に係る国際的規範の形成活動についても同様である。

ただし、国際課税面ではなく、税率等の税制の骨格面に踏み込もうとした事例はある。第 2 章第 3 節 (4) で述べたように、OECD による有害税制プロジェクトに係る 1998 年のレポート、*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* では、税負担がほとんどないことをタックスヘイヴンの判定要件の一つにしていた⁴³⁵。しかしながら、有害税制プロジェクトの 2001 年進捗レポートでは、'The OECD recognises that every jurisdiction has a right to determine whether to impose direct taxes and, if so, to determine the appropriate tax rate' (OECD は、全ての国・地域が直接税を課すかどうかを決定し、課すとしたならば適切な税率を決定する権利を持っていることを認識している) とした上で税負担がほとんどないことをタックスヘイヴンの判定基準から除外している⁴³⁶。

また、前述したように、国際課税規範実現のための機構は、各国の税務行政当局による国際課税事案への取組みの円滑化をもたらすものではあるが、個別課税事案を処理するための枠組みとして理解するべきではない。図 14 の機構モデル登場するプレイヤー組織の内、個別納税者に係る課税問題を取り扱うのは実施者たる税務行政当局のみである。OECD 及び国際連合によるそれぞれのモデル租税条約第 25 条 (相互協議手続) 第 5 項は、租税条約適用に関する税務当局間の相互協議において合意に達しない場合における仲裁 (arbitration) 手続について規定しているが、このような個別事案に係る国際的な解決の仕組みについては、図 14 が示す国際課税規範実現のための枠組みとは分けて考える必要があろう。

(2) 国際課税規範の実現メカニズムの何が問題であったのか

第 1 節 (2) 図 14 が示した機構モデルは、第 3 節以降でも論ずるが、2009 年頃から形成された新しい枠組みである。それでは、それ以前のプレ G20 時代における国際課税規範に係る実現メカニズムにはどのような問題点があったのだろうか。第 2 章第 4 節図 7 において、プレ G20 時代から G20 時代へとどのように国際的規範の実現過程が変容したのか示されており、第 3 章第 5 節 (1) 図 9 においては、Grinberg(2016)によるプレ G20 時代における国際課税規範に係る OECD 租税委員会 (Committee on Fiscal Affairs) を中心とした伝統的な機構モデルが示されている。

⁴³⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development (1998)・前掲注 118

⁴³⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development (2001)・前掲注 62

図 15: プレ G20 時代における国際課税規範に係る機構モデル

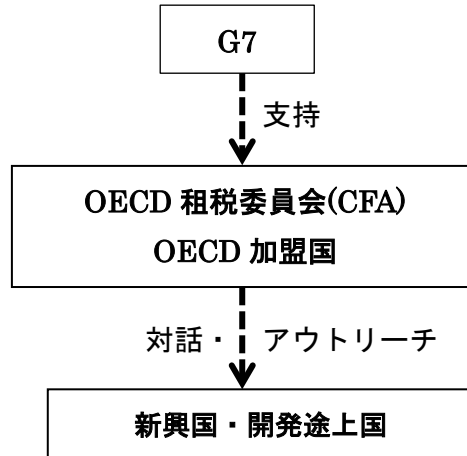


図 7 及び図 9 を踏まえたプレ G20 時代における国際課税規範に係る機構は図 15 のように示すことが出来る。プレ G20 時代における国際課税規範の実現に係る機構・枠組みの大きな問題点として以下の四点を指摘することができる。

第一に、プレ G20 時代においても、先進国によるフォーラムである G7 が OECD による国際課税分野に係る作業への支持を表明しており、そのような主要先進国による支持は OECD における議論、作業を加速させるものであり、プロジェクトの正統性を高めるものであった。第 2 章第 3 節(3)及び(4)で述べたように、1996 年 6 月の G7 リヨンサミットの経済コミュニケでは OECD に有害な税の競争の問題に取り組むよう促し、移転価格に関する作業に支持を表明している⁴³⁷。ただし、G7 が主要先進国のみで構成されている以上、OECD において形成される国際課税に係る国際的規範が OECD 加盟国を越えてグローバルに実施されるべきとする権威、正統性を付与するまでには至っていないと考えられる。

第二に、国際課税規範の形成プロセスについては、国際連合においても国連モデル租税条約を作成するなど一定の活動が行われているものの、前述の Grinberg(2016)が指摘するように OECD の租税委員会(CFA)が一貫して国際課税規範の形成プロセスをリードしてきている。OECD の正式加盟国は欧州の先進国を中心としており、新興国の政治的、経済的ウェイトが高まるなか、新興国及び開発途上国の見方、観点を踏まえた規範形成が十分に行われてこなかった。

浅妻(2008)は、OECD モデル租税条約のコメンタリー（注釈）に関して、各国におけ

⁴³⁷ G7 Lyon Summit・前掲注 112

る司法手続きにおいて裁判官によって参照されるという「実際上の」影響力に着目している。その上で、OECD は資本輸出国である先進国寄りであるという印象を裁判官に与えかねないことが OECD モデル租税条約コメンタリーの説得力、影響力の面からは弱みと捉えられるのではないかと指摘している⁴³⁸。

第三に、国際的規範の一義的な対象が OECD 加盟国であったプレ G20 時代においては、各国政府における実施キャパシティの問題をあまり考慮する必要はなかった。そのため、国際的規範に係る枠組みは「形成」プロセスをその中心としており、実施キャパシティの低い開発途上国における「実施」も含めたところの総合的なグローバル「実現」プロセスとしては構成されていなかった。新興国・開発途上国における実施を確保するためには、図 14 で示されるようなグローバルなモニタリング枠組みや開発分野に知見を持つ組織との協働が求められる。

第四点は新興国・開発途上国との関係であり、前述した第二、第三点とも重なる。プレ G20 時代においては、OECD の透明性と情報交換プロジェクトにおいてオフショア金融センターとの対話は行われていたものの、新興国・開発途上国との関係は「アウトリーチ」と呼ばれるモデル租税条約や移転価格ガイドライン等の OECD の「商品」をセミナーの形で新興国・開発途上国の税制・税務行政担当職員に広める活動が中心であった。新興国・開発途上国を含めたところの国際課税規範のグローバルな実現が課題になるにつれ、新興国・開発途上国との関係は国際的規範の形成及び実施プロセスの双方についてより深化することが求められるようになった。

(3) 国際課税規範に係る機構はどのように問題を解決するのか

それでは、図 14 が示す国際課税規範に係る新たな機構モデルはどのように問題を解決するのだろうか。それは (2) で論じたプレ G20 時代における国際課税規範に係る機構の問題点の裏返しでもある。第 2 章第 3 節 (5) の国際金融危機と G20 で述べたように、ターニングポイントとなった 2009 年 4 月の G20 ロンドンサミットの宣言は、全ての国に税務情報交換に関する国際的基準を採用するよう求めると共に、開発途上国への配慮も示している⁴³⁹。その後の 2009 年中のモニタリング枠組みとしての税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムの改組立ち上げも併せて考えると、G20 時代における国際課税規範の特徴は、国際課税規範が OECD 加盟国のみでなく新興国・開発途上国をも包摂するグローバルなアジェンダとなったこと、また、新興国・開発途上国を包摂することにより、国際的規範の形成のみならず実施プロセスと併せた総合的な実現プロセスとして構成されるようになったことであると言える。

まず、主要先進国及び新興国から構成されている G20 は、アジェンダ支持者として

⁴³⁸ 浅妻・前掲注 161

⁴³⁹ 前掲注 138

OECD や他の国際機関により実施されている国際課税規範の実現プロセスはグローバルアジェンダとして全ての国・地域に relevant であると「お墨付き」を与えることが出来る。

国際課税規範の形成プロセスについては、グローバルな実施を念頭に置く観点から、OECD 加盟国のみならず、OECD 非加盟の G20 メンバーを始めとする新興国・開発途上国や他の国際機関も様々な形態、ツールで貢献する双方向的なプロセスになっている。

各国・地域における実施を担保するメカニズムの整備が G20 時代の国際課税規範に係る機構の大きな特徴である。まず、各国・地域における国際的規範の実施状況をモニターするために、先進国、新興国及び開発途上国が平等の立場で参加するモニタリング枠組みが設けられている。また、とりわけ開発途上国については国際的規範を国内法令化し、税務行政として実施するキャパシティが限定的であるところ、国際コミュニティが技術支援や能力構築等の助力を行うことにより国際的規範の実現プロセスを促進することができる。他方、スタンダードセッターである OECD 及び国際連合並びに OECD が主導するモニタリング枠組みについては、開発途上国に対して技術支援を行うノウハウや人的・資金的資源を必ずしも十分に有しているわけではない⁴⁴⁰。従って、スタンダードセッター/モニターとの協力の下、IMF や世界銀行グループといった国際機関や二国間援助機関等の助力者が実施キャパシティの低い国・地域の支援を行うことによって、国際的規範のグローバルな実施を推進することができる。

第 3 節 国際課税規範に係る機構モデル提示の意義

第 1 節において国際課税規範に係る新たな機構モデルが提示され、続く第 2 節においては機構により解決される問題について改めて整理を行った。国際課税規範の観点から新たな機構モデルを提示することには以下のような意義があると考えられる： ①金融規範の機構モデルの国際課税分野への適用、②金融規範と国際課税規範間の類似性及び差異の把握、及び③国際課税規範に係る機構モデルの発展途上性の認識。

まず、国際的規範の実現プロセスに係る研究については、1990 年代の通貨危機に端を発した国際的な金融規制の強化を背景に、金融分野の方がより先行していると考えられるところ、金融分野に係る研究において示されたモデル、フレームワークの国際課税分野への適用を試みたことが挙げられる。Brummer(2015)及び Grinberg(2016)は金融分野における国際的規範実現プロセスに係る機構モデルを提案しているが、国際課税分野に係る機構モデルがどのようなものであるかの提示には至っていなかった。本研究においては、Brummer(2015)及び Grinberg(2016)が提案した構成要素、機能を前提としつつ、国際課税分野に関してはそれぞれの構成要素、機能にはどのような組織、プ

⁴⁴⁰ Grinberg・前掲注 25

レイヤーが属しているのか分析した上で、国際課税分野に係る新たな機構モデルを提示しており、とりわけ、2009年頃を境にしたG20の中心的国際フォーラムとしての勃興と共にグローバルアジェンダとして注目を集めるようになった国際課税問題を巡る国際フォーラム、国際機関及び各国・地域政府の関係を機構モデルという形で説明した点に第一の意義があると考ええる。

第二に、国際課税分野に係る機構モデルの作成作業を通じて、国際課税規範の実現プロセスが金融分野における国際的規範のそれとどのように類似し、どのように異なっているのか明らかにすることが出来た。Brummer(2015)及びGrinberg(2016)が提案した構成要素、機能を前提にして国際課税規範に係る機構モデルを作成することを得ており、機構モデルにおける基本的な構成要素、機能としては金融規範と国際課税規範とで大きな相違はないと考えられる。顕著な相違としては、本章第1節(2)で論じたように、スタンダードセッターとモニターの関係に関し、金融規範においてはスタンダードセッターとモニターとが別個の組織によって担われていると解されているのに対し、国際課税規範においては、スタンダードセッターとモニターの機能はいずれもOECDの枠組みの中で担われていることが挙げられる。各構成要素、機能に属する組織についてはどのような組織が国際課税規範の実現プロセスを担っているのか詳細な検討を行っている。また、第1節(3)において各構成要素、機能間の双方向的な関係について論じている。

第三点として、金融分野に係る機構モデルに並列する存在としての国際課税規範に係る機構モデルの提示はなされたものの、当該国際課税規範に係る機構モデル、ひいては国際課税規範の実現プロセスの発展途上性を指摘することが出来る⁴⁴¹。金融分野においては、国際的規範の形成のみならず、各国における実施を促進するモニタリング活動が1990年代から実施されてきた。第5章第3節(2)で触れたように、FATFはマネーロンダリングに関する40のFATF勧告を1990年に定めており、1992年には各国における規範の順守を確保するための相互審査プロセスを開始している⁴⁴²。また、IMF及び世界銀行によって実施される金融に係る国際規範の実施状況も含めた各国の金融セクター審査プログラムであるFSAPは1999年に立ち上げられている⁴⁴³。他方で、国際課税分野に関しては、規範制定活動こそ第一次世界大戦後の国際連盟に遡るものの(第2章第3節(1)参照)、本格的なモニタリング及びピア・レビューをマンデイトとする透明性と情報交換グローバルフォーラムが前身のGlobal Forum on Taxationを改組する形で立ち上げられたのは2009年である。また、税分野における関係国際機関

⁴⁴¹ Araki 前掲注 413 79 頁。

⁴⁴² The World Bank. 2009. *Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism: A Comprehensive Training Guide*, p. 25. Washington, D.C.

⁴⁴³ International Monetary Fund・前掲注 196

間の協力は以前から様々な形で実施されてきたものの⁴⁴⁴、国際課税規範に係る技術支援の効果的な実施を念頭に置いた IMF、OECD、国際連合及び世界銀行グループによる税に関する協働プラットフォーム(Platform for Collaboration on Tax)が立ち上げられたのは 2016 年である。

従って、国際課税規範に係る機構モデルの枠組みは、金融規範に係るそれとほぼ同様の形になっているとはいえ、その歴史は金融分野に比して若く、モニタリングや技術支援に関する国際機関、二国間援助機関及び地域協力組織・枠組み相互の協力、連携が適切に機能し、開発途上国を含む各国・地域における規範の実施に関して十分な成果を成果を上げているかどうかについてはさらなる検討が必要になる。その意味では、第 1 節 (2) 図 14 として示された国際課税規範に係る機構モデルは、前述したような現在の国際課税規範を巡る動きを説明したスナップショットであると同時に、機構モデルのあるべき姿でもあると考えられるところ、現在の国際課税規範を巡る動きは、あるべき国際課税規範の実現過程に向けた発展途上のプロセスであるということも出来る。

第 4 節 国際課税規範に係る機構モデルは機能するのか

(1) 機構モデルの叙述性と規範性

第 3 節において、国際課税規範に係る機構モデルを作成、提示する意義として、国際課税を巡る国際機関や各国・地域政府間の関係を説明できることや機構モデルの発展途上性を認識できることを挙げた。

第 1 節 (2) 図 14 の機構モデルの性格は現状を叙述した **descriptive** なものなのかあるいはあるべき姿を規定する **prescriptive** なものなのだろうか。第 3 節末で述べたように、機構モデルは現在の動きのスナップショットである以上一義的には叙述的(**descriptive**)なものである。それでは、この機構モデルは規範的(**prescriptive**)なものから離れているのだろうか。国際課税に係る機構モデルを形成するスタンダードセッター、モニター及び助力者といった機能は金融規範に係る機構のそれと同様になっており、この点では規範性をも備えている。

他方、モニタリング枠組みの一つである BEPS 実施に係る包摂的枠組みや IMF、OECD、国際連合及び世界銀行グループによる税に関する協働プラットフォームが立ち上げられたのは 2016 年であるなど、第 3 節でも指摘したように、国際課税に係る機構モデルは非常に若く、立ち上げられたばかりである。国際課税に係る国際課税の規範モデルが叙述性と規範性の双方を備えた完成されたモデルとして継続して機能して行くかどうかは別途検討の余地のある問題である。

⁴⁴⁴ 例えば、税に関する国際機関や政府職員間の対話の促進を目的とする枠組みである International Tax Dialogue が 2002 年に IMF、OECD 及び世界銀行グループにより立ち上げられている。

(2) 機構モデルは継続して機能するのか

歴史も浅くスタートしたばかりである国際課税に係る機構モデルが安定的に機能するための条件として以下の 5 点が考えられる：①規範形成プロセスのオープン化、②安定したモニタリングプロセス、③スタンダードセッター／モニターと助力者の間の協働、④開発アジェンダと国際課税アジェンダの調和及び⑤開発途上国の参加。

第一に、現在の国際課税規範はグローバルに実施されることによってその目的、機能を適切に果たすことができるものであるところ、その形成プロセスについても、先進国のみならず新興国や開発途上国の立場、観点を包摂した十分に「民主化」されたものであることが求められる。第 5 点でも論じるように新興国や開発途上国のエンゲイジメントが国際課税システムの円滑、適切な機能にとって不可欠であるところ、新興国及び開発途上国が国際課税のルールメイキングプロセスにの自分たちの立場が適切に代表されていないと考えるならば、新興国及び開発途上国による国際課税規範の自発的实施にとって障害になる可能性がある。第 2 章第 3 節 (4) でも紹介した Sharman(2006)は 1996 年から始まった有害税制税プロジェクトにおける当初の OECD のいわゆるタックスヘイヴンに対するアプローチについて以下のように論じている⁴⁴⁵。

「(前略) タックスヘイヴンを取り扱う手順は極めて非伝統的であり、OECD にとって新しい地平を開くものであった。(OECD の) 非加盟国は問題を定義することから排除された。その結果起草された基準はそれによって影響を受ける国・地域から何らのインプットを得ずに作成された上、(基準の) 不順守に対してはブラックリスト化や経済制裁で脅されることになった。」

Sharman(2006)このような排他的(exclusionary)な手法はタックスヘイヴン側の反発を招き、2000 年頃以降に包摂的(inclusive)なアプローチに変化したことを指摘している。

第 4 章第 3 節 (2) でも述べたように、国際課税規範の意思決定プロセスにおける中心的な機関である OECD 租税委員会(CFA)については、OECD 非加盟の G20 メンバーなどの一部の新興国が Associate や Participants といったステイタスで参加しており、2012 年に開始された国際課税規範の包括的見直しである BEPS プロジェクトに際しては、地域ごとに地域ネットワーク会議を開き、主に開発途上国からプロジェクトへのインプットを求めている。

しかしながら、OECD 租税委員会における意思決定プロセスについては OECD 非加

⁴⁴⁵ Sharman・前掲注 131

盟国に向けて十分に開かれているわけではなく、批判もある。OECD 租税委員会において運営委員会ないし理事会の役割を果たしているビューロウについては、OECD 加盟国の中でも G7 メンバーが中心的枠割を果たしており、新興国が十分に代表されているとは言い難い。多国籍企業による租税回避が開発途上国の財政を始めとする開発問題に大きなインパクトを与えていることから、先進国を中心に構成される OECD ではなく国際連合において国際課税ルールの適正化を議論すべきではないかという論調も見られる⁴⁴⁶。他方で、国際課税規範の形成に係る意思決定プロセスを全ての国・地域に開放することに関しては、第 3 章第 3 節で論じた Drezner(2007)は、国際連合のような加盟国の多いユニヴァーサル型国際機関について、高い正統性を持つ一方、参加国の利害は多様化し、意思決定コストを高める点を指摘している⁴⁴⁷。国際課税規範の形成プロセスの効率性を維持しつつも、一層開かれたものにすることが新興国、開発途上国との関係においても求められるであろう。

第二に、モニタリングに関し、そのプロセスが円滑に機能していると言うためには、モニタリング枠組みが広範な参加者をカバーした上で、モニタリングプロセスの中核であるピア・レビュー活動が適切に実施されており、ピア・レビューの結果が参加者によって信頼、尊重されていることが求められよう。第 3 節で論じたように 1992 年に相互審査プロセスを開始した FATF に比して OECD が主導するモニタリング枠組みの歴史は非常に浅く、ピアレビューを主要マニフェストとする税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムが立ち上げられたのは 2009 年、BEPS 実施に係る包摂的枠組みにおいては 2016 年に立ち上げられたばかりである。

透明性と情報交換グローバルフォーラムについては、これまでのモニタリング活動に一定の評価を与えることが出来る。2017 年 6 月現在透明性と情報交換グローバルフォーラムのメンバーは 142 を数え、先進国、新興国及びオフショア金融センターのみならず、開発途上国にも参加者の幅を広げている。また、2016 年には第一ラウンドのピア・レビュー活動を完了し⁴⁴⁸、新しい Terms of Reference に基づく第二ラウンドが開始されている⁴⁴⁹。第 4 章第 6 節 (2) の国際的規範の各国による実施のケーススタディとして取り上げたフィリピンの例が示すように、透明性と情報交換グローバルフォーラムによるピア・レビュー活動は各国における国際基準の実施プロセスを推進する一定の成果を上げていると考えられる。

他方で、2016 年 6 月に立ち上げられた BEPS に係る包摂的枠組み(Inclusive

⁴⁴⁶ Ocampo and Sepúlveda Carmona・前掲注 419

⁴⁴⁷ Drezner・前掲注 170

⁴⁴⁸ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes・前掲注 304 32 頁。

⁴⁴⁹ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes・前掲注 58

Frameworks on BEPS)については、そのモニタリング機能が十分に果たされているかどうか評価するにはしばらくの時間を要すると考えられる。2017 年 6 月現在、100 の国・地域が BEPS に係る包摂的枠組みのメンバーとなっており、2015 年 10 月に発表された国際課税システムの包括的見直しを目指す BEPS プロジェクトの最終レポートパッケージの実施へのコミットが OECD 加盟国に止まらずグローバルな広がりを見せていることを示している。BEPS 包摂的枠組みは、BEPS プロジェクトの最終レポートパッケージの内、有害な優遇税制や移転価格税制に係る国別報告書 (Country-by-Country Reporting) 等 4 つの分野を中心とした規範実施状況のモニタリングを行うこととしているが⁴⁵⁰、モニタリング活動の実施については透明性と情報交換グローバルフォーラムの経験に比しても課題が多いと考えられる。透明性と情報交換に関する国際基準は第 2 章第 3 節 (4) で論じたように、1996 年に始まった OECD の有害税制プロジェクトや 2000 年に立ち上げられた OECD 加盟国と非加盟国・地域間の対話のための枠組みである Global Forum on Taxation の活動の過程で形成されてきたものであり、2009 年に透明性と情報交換グローバルフォーラムが Global Forum on Taxation を改組する形で立ち上げられた後は、それまでの Global Forum on Taxation による各国・地域の法的・行政的枠組みを分析・評価する活動の蓄積をベースに、レビューの評価基準を定めた terms of reference、レビュー手続きを定めた methodology、レビュー計画等を定め、2010 年 3 月には最初のピア・レビューを実施している⁴⁵¹。

しかしながら、BEPS 包摂的枠組みがモニタリングを行おうとしている移転価格税制に係る国別報告 (Country-by-Country Reporting) などは 2015 年に発表された BEPS 最終報告書で示された新しい制度である⁴⁵²。BEPS 包摂的枠組みは、法的・行政的枠組みの整備状況に焦点を当てたピア・レビュー活動を 2017 年より開始するとしているものの⁴⁵³、ルール整備の有無だけではなく実施状況まで含めた実効性のあるモニタリング、ピア・レビューの成果を示すためにはしばらく時間を要するであろう。

機構モデルが機能する第 3 の条件として、スタンダードセッター/モニターと助力者

⁴⁵⁰ Organisation for Economic Co-operation and Development (2016)・前掲注 146 3、6-7 頁。

⁴⁵¹ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2010. *Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field*, p. 7. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

⁴⁵² 日本においては、BEPS プロジェクトを踏まえて 2016 年度の税制改正において租税特別措置法の一部が改正され、移転価格税制の文書化制度として多国籍企業グループが国別報告書 (Country-by-Country レポート) や事業概況報告書 (マスターファイル) を税務当局に提出する仕組みが整備された (2016 年 4 月以降に開始する親会社の会計年度について適用)。

⁴⁵³ Organisation for Economic Co-operation and Development. July 2017. *Inclusive Framework on BEPS: Progress report July 2016-June 2017*, p.39. Paris.

の間の協働が挙げられる。第2節(3)などで指摘しているように、スタンダードセッターでありかつモニタリング枠組みを主導している OECD の開発途上国に技術支援を行うノウハウ及び人的・資金的資源(リソース)は十分とは言えず、開発途上国における国際的規範の実施を効果的に行うためには、技術支援活動のための知見及リソースを持つ IMF や世界銀行グループ等の国際機関や二国間援助機関等の助力者との協働が不可欠である。

しかしながら、スタンダードセッターである OECD 及び国際連合と助力者である IMF や世界銀行グループ等の国際機関相互の協力が開発途上国における国際的規範実施支援のために効果的に機能しているかどうか、あるいは機能して行くかどうかは未知数の部分がある。問題の一つは、国際機関はそれぞれマンデイトを持っており、必ずしも一つの方向に収れんしているわけではない点である。OECD 租税委員会は第一次世界大戦後の国際連盟の作業を引き継いだ歴史的経緯からして、租税政策や税務行政全般ではなく、モデル租税条約等国際課税分野を中心とした活動を行ってきた。他方、第4章第5節で述べたように、IMF のマンデイトはマクロ経済の安定化であり、世界銀行グループ等の国際開発金融機関は貧困の撲滅や貧困と闘うことをミッションとしているところ、このようなマンデイト及びミッションを前提として税財政分野に係る活動を行っている。

税分野に係る国際機関間の協力はこれまでも行われてきているが、必ずしも順調であったとは言い難い。1990年代には OECD と CIAT 等の税務行政当局間の地域協力組織間の協力枠組みとして Committee of International Organizations on Tax Administration が立ち上げられたが⁴⁵⁴、うまく機能せず 2007 年に活動を停止している⁴⁵⁵。2002 年には税分野に関わる主要国際機関である IMF、OECD 及び世界銀行により、グローバルな知識共有を主な目的として International Tax Dialogue が立ち上げられている⁴⁵⁶。International Tax Dialogue には税に関わる国際機関が協働するための umbrella organization(統括組織)的な役割を果たすことが期待されていた向きもあるが⁴⁵⁷、実際には国際機関間の政策や方針の調整といった機能を果たすまでには至っておらず、税と環境等その時々テーマに応じた 2 年ごとの global conference の開催を主な活動としている。

⁴⁵⁴ Owens, Jeffrey. 2013. The Role of Tax Administrations in the Current Political Climate, p. 160. *Bulletin of International Taxation*, Volume 67, No. 3, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

⁴⁵⁵ Alink and van Kommer・前掲注 380 6.10. International organizations on tax and Customs.

⁴⁵⁶ Carter, Alan. 2013. *International Tax Dialogue: Key issues and debates in VAT, SME taxation and the tax treatment of the financial sector*, pp. 1-2. International Tax Dialogue.

⁴⁵⁷ Owens・前掲注 454

第4章第5節(4)において国際機関間の連携の新たな枠組みとして紹介したように、IMF、OECD、国際連合及び世界銀行グループによる Platform for Collaboration on Tax の立ち上げが 2016 年 4 月に発表されている。この税に関する協働プラットフォームの目的として、合意された作業計画(work plan)に基づく共同アウトプットの作成、スタンダードセッティングと能力構築・技術支援間の相互連携の強化、及び国別の活動を含む情報のより組織的な共有がうたわれる一方、協働プラットフォームに参加する国際機関はあくまでそれぞれの組織のマンドエイトの遂行のために活動することが協力の前提となっている⁴⁵⁸。

国際課税規範の機構モデルにおけるスタンダードセッター/モニターと助力者との協力関係は発展途上であり、新しい協働プラットフォームの枠組みも緒に就いたばかりであるところ、その実効性の確認にもしばらく時間を要すると考えられる。

第4点は、第3点で指摘した国際機関間のマンドエイトの違いと重なるが、包括的な開発アジェンダと国際課税アジェンダの間の調和である。開発アジェンダとは、開発途上国における経済社会の改善を通じた貧困の撲滅等の大きな課題であり⁴⁵⁹、他方国際課税アジェンダは国際課税規範に係る限定的な課題であり、歴史的には、国際経済、貿易をリードする先進国間のルール形成としてスタートしている。しかしながら、グローバルな経済取引が発展するにつれ、開発途上国における国際課税規範の実施が効果的な国際課税システムの実現の鍵と看做されるようになり、国際課税問題もグローバルな開発アジェンダの一部として位置付けられるようになっている。

第5章第1節(4)などで紹介した 2010 年の G20 ソウルサミットで提示された *Multi-Year Action Plan on Development* では、税に係る透明性と情報交換を含む税システムの強化を中心とする Domestic Resource Mobilization が 9 つの開発の柱の一つとして位置付けられており⁴⁶⁰、2015 年 7 月に国際連合総会決議で支持された開発資金に関するアディスアベバ行動目標 (Addis Ababa Action Agenda) でも行動分野の一つとして国内公的資金(domestic public resources)が挙げられ、税務情報交換や移転価格税制に係る国別報告 (Country-by-Country Reporting) 等の国際課税アジェンダの推進もうたわれている⁴⁶¹。

⁴⁵⁸ International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank・前掲注 155

⁴⁵⁹ 2015 年 9 月に国際連合総会で採択された「持続可能な開発のための 2030 アジェンダ」では、前文において「貧困を撲滅することは最も重要な地球規模の課題であり、持続的発展にとって不可欠な条件である」としている。Cf. United Nations General Assembly. 21st October 2015. *Resolution adopted by the General Assembly on 25 September 2015: 70/1. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*, Preamble. New York.

⁴⁶⁰ G20 Seoul Summit 2010・前掲注 365

⁴⁶¹ United Nations General Assembly・前掲注 368 Paragraph 27.

しかしながら、開発アジェンダと国際課税アジェンダの関係は相互理解に基づく客観的かつバランスのとれた関係になっているのだろうか。OECD の租税委員会は国際課税問題に特化したいわばシングルイシュー組織であるとも考えられる。他方、開発のための国内収入の安定的確保の見地からは、税制及び税務行政の改善というより包括的な目標が掲げられるところ、その中で国際課税がどのような位置を占めるのか議論の余地がある。税制の整備が発展途上であり、税務行政のキャパシティも限定的である開発途上国にとって国際課税制度の整備が最優先事項なのだろうか。

税収の安定的確保を目指す開発途上国の税務当局にとって、税務行政の電子化、調査能力の強化、納税者サービスの推進といった税務行政の基本的インフラストラクチャの強化が BEPS や税務情報交換等の国際課税システム整備への対応よりも優先度が高いという見方もある⁴⁶²。また、第3点でも触れた Platform for Collaboration on Tax(税に関する協働プラットフォーム)の枠組みにより 2016 年 7 月に発表されたレポート、*Enhancing the Effectiveness of External Support in Building Tax Capacity in Developing Countries*においても、BEPS や税務情報交換プロジェクトなどの国際課税アジェンダは、開発途上国における国内の税システム改革の一部として適切に位置付けられる必要がある旨指摘がなされている⁴⁶³。

開発アジェンダの側と OECD 租税委員会に代表される国際課税アジェンダの側との相互理解を一層促進した上で、国際課税アジェンダを開発アジェンダの中にバランスのとれた形で位置付けることがスタンダードセッター/モニターと助力者の間の適切な協力関係、ひいては機構モデルの効果的な機能に資すると考える。

五番目の条件として、機構モデルが国際課税規範の開発途上国を含めたグローバルな実施を目指すものである以上、開発途上国政府が国際課税規範の実現プロセスに主体的に参加することが不可欠である。現状でどの程度の開発途上国が国際課税規範の実現プロセスに参加しているのだろうか。ソフトローとしての国際課税規範はオープンなものであり、各国政府がその規範を実施するにあたって OECD や国際連合による枠組みのメンバーである必要はないが、グローバルな枠組みを指向する OECD のモニタリング枠組みのメンバー数は一つの指標になるであろう。

税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムの 2017 年 6 月現在のメンバー142 の内、35 の OECD 加盟国及び欧州連合を除く 7 割以上が新興国、開発途上国

⁴⁶² Cf. Nakayama, Kiyoshi. April 2015. *Challenges in International Taxation for Developing Countries Survey Outcomes*. International Monetary Fund. Presentation at the Sixth IMF-Japan High-Level Tax Conference for Asian Countries in Tōkyō.

⁴⁶³ International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank Group. July 2016. *Enhancing the Effectiveness of External Support in Building Tax Capacity in Developing Countries*, p. 9.

及びオフショア金融センターであり、アフリカという観点で見ても、全体の 17%に相当する 24 のアフリカ諸国がメンバーとなっている。2016 年に立ち上げられた BEPS 実施に係る包摂的枠組みには 2017 年 6 月現在 100 の国・地域がメンバーとなっており、税に係る透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムと同様、OECD 加盟国以外にも広がりを見せつつある。BEPS 包摂的枠組みのメンバーとなる条件として BEPS 最終報告書パッケージの実施へのコミットメントが求められている一方、包摂的枠組みのメンバーでなくとも、グローバルな公平な競争の土壌(level playing field)の確保のために必要であろう国・地域は関係国・地域(jurisdictions of relevance)としてモニタリングの対象になるとされている⁴⁶⁴。

なお、前述したように、モニタリング枠組みに参加することのみをもって国際課税規範実現プロセスへの主体的参加がなされたとは言えない。第 4 章第 6 節 (2) で紹介したフィリピンの例が示すように、ピア・レビューや技術支援による後押しを受けた上で開発途上国を含む各国・地域が能動的に国際的規範の国内における実施に取り組むことは国際課税規範に係る機構モデルの目指す最も重要なアウトプットであろう。

(3) 機構モデルが機能しないことによるリスク

(2) において国際課税規範に係る機構モデルが継続して機能するための 5 点の条件を掲げた。それでは、機構モデルが円滑に機能しないことによりどのような現象が生じ得るのだろうか。

第一に OECD 加盟国を中心とした先進国と開発途上国の間の対立の先鋭化である。1998 年から 2000 年頃までの有害税制プロジェクトの初期において OECD は、タックスヘイヴンと呼ばれたオフショア金融センターと対立するアプローチをとっていた⁴⁶⁵。英国議会における「責任ある税(responsible tax)」に関する超党派グループによる 2016 年 8 月のレポート、*A more responsible global tax system or a 'sticking plaster'?*は、BEPS プロジェクトに関し、その成功は全ての参加国・地域による完全かつ一貫した実施に懸かっていると指摘している⁴⁶⁶。国際的規範のグローバルな実現プロセスが上手く機能しなければ、国際的規範の形成プロセスを主導する先進国に対する開発途上国側からの批判、あるいは新興国・開発途上国による国際課税問題に関する課税をアグレッシブあるいは予見可能性が低いとする先進国側からの批判等、先進国対新興国及び開発

⁴⁶⁴ Organisation for Economic Co-operation and Development (2016)・前掲注 146 4、6 頁。

⁴⁶⁵ Sharman・前掲注 126 149-151 頁。

⁴⁶⁶ All-Party Parliamentary Group on Responsible Tax. August 2016. *A more responsible global tax system or a 'sticking plaster'?*, p. 5.
<http://www.appgresponsibletax.org.uk/wp-content/uploads/2016/08/Sticking-Plaster-AP-PG-Responsible-Tax-Report.pdf>

途上国といった対立の構図が顕在化するリスクがある。

第二には、納税者にとっての国際課税問題に関する不確実性、不安定性の増加である。例えば、開発途上国において国際的規範に適合しない課税が恒常的に行われたり、課税の取り扱いに一貫性が無い場合、さらには二重課税が発生した場合に行われる税務当局間の国際的な相互協議が適切に機能していない場合には⁴⁶⁷、当該開発途上国に進出している多国籍企業にとって、税務上の不確実性増加に伴うビジネスの阻害要因になる可能性がある。

第三には、国境を跨いだ脱税や租税回避の問題が解決されないリスクが挙げられる。例えば、透明性と情報交換に関する国際基準等の国際的規範を実施せず、結果として法人や金融口座の所有者に係る情報が不透明あるいは他国との情報交換に応じないオフショア金融センターが存する場合、脱税を容易にする「抜け穴」あるいは税の透明性における‘weakest link’として機能することになり、国境を跨いだ脱税のグローバルな防止、摘発における障害となると考えられる。

(1)で論じたように国際課税規範に係る機構モデルは若く立ち上げられたばかりであり、効果的に機能しなければ上記のようなリスクが顕在化する虞がある。機構モデルが継続して機能、発展して行くためには、(2)で掲げたような諸課題に適切に対応して行くことが求められるであろう。

第5節 研究がもたらす示唆

第3節において国際課税規範に係る機構モデル提案の意義について、続く第4節においては機構モデルが継続して機能する条件についてそれぞれ論じたところであるが、国際課税規範の実現過程に係る研究は広い観点から様々な示唆あるいは課題をもたらしており、それらは以下の6点に整理することが出来る：①行政法の考察対象としての国際課税規範、②ビジネスへのインパクト、③国際機関相互の協力、④開発途上国とのエンゲイジメント、⑤地域ネットワークの重要性、及び⑥外生的インパクトの位置付け。

第一に、第1章第1節(2)において行政法の考察対象としての政策実現過程の多元化、グローバル化について論じているが、これまで国際行政法や国際行政論の考察対象として国際課税が取り上げられることは金融分野等に比し少なかった⁴⁶⁸。本研究は、国際課税に係る国際的規範の性質、国際的規範の形成及び実施のためのグローバルな枠

⁴⁶⁷ 前掲注 311

⁴⁶⁸ 例えば、原田(2014)は政策実現過程のグローバル化が顕著な例として、地球環境保護・国際金融市場規制・原子力利用規制の3つ挙げており(原田・前掲注 9 8-18頁)、Drezner(2007)はグローバルガヴァナンスのケーススタディとして第3章第3節(3)で紹介した国際金融の他に、インターネット、遺伝子組み換え生物(genetically modified organisms)及び知的所有権と公衆衛生に係る課題を取り上げている(Drezner・前掲注 31 Part II: Practice)。

組み（機構）、さらにはグローバルな枠組み（機構）の各国・地域政府への作用等を論じることにより、国際課税規範の実現過程もまた国際的金融規範等と並ぶ行政法のグローバル化現象の具体例の一つであることを示すものである。

他の行政分野と比して国際課税規範にはどのような特徴があるのだろうか。国際金融分野あるいは地球環境分野においては国際的規範がそれぞれの分野の活動（金融取引や環境に負荷を与える活動）を包括的にターゲットとしていると考えられるのに対し、国際課税規範は税分野一般を包括するものではなく、あくまで国際課税分野という国際経済活動に対する課税の問題をターゲットにしている。どのような税負担を国民に課すかを決定するのは各国の主権に属する事項であると考えられているためである。税制一般の大胆な調和などを経ずに国際課税問題が解決できるのか、という問いが国際課税規範の課題として投げかけられることもあり得よう。また、もう一つの特徴として、国際課税に係る規範は第2章第2節(1)の図6で示したように、ハード規制と言える多国間条約と本研究が重点を置いたソフト規制と言えるモデル租税条約のような規範といった、法的価値が異なる複数のツールが並列して発展していることも挙げられる。この点に関し、Grinberg (2016)はさらに、ソフト規制を二国間条約のベースとなっているモデル租税条約及びそれに基づく施策とモデル租税条約に直接基づかない施策とに区分し、前者のモデル租税条約に基づく施策の方が各国におけるよりスムーズな実施が期待できると論じている⁴⁶⁹。

二番目の示唆として、本論文では十分に考察していないものの、国際課税規範及びその実現過程はビジネス、産業界及び実務に影響を与えるものである点が指摘できる。第一点で行政法のグローバル化現象として前述したように、国際課税規範及びその実現プロセスは各国・地域の法令及び行政に影響を与えるものであるところ、税に係る法令及び税務行政は当然に納税者たるビジネス、産業界あるいは税務に関してアドヴァイスを行う税務会計業界に作用するものである。例えば、租税条約及び移転価格税制を含めた国際課税システムの包括的見直しである BEPS プロジェクトのアウトプットの一つとしてアクション13に係る移転価格税制に係る情報の文書化と国別報告 (County-by-Country Reporting)がある。アクション13に係る2015年の最終報告書、移転価格税制の執行に関連して納税者たる多国籍企業グループが準備すべき情報、文書として、①多国籍企業グループの構造及び移転価格ポリシー等の基本的情報を提供するマスターファイル、②それぞれの多国籍企業グループ構成企業における個々の取引に係る移転価格上の情報を提供するロウカルファイル、及び③多国籍企業グループにおける国別の収入、利益、税額等の情報を提供する国別報告書 (Country-by-Country Report)

⁴⁶⁹ Grinberg・前掲注25 1195-1196頁。

の三層構造のアプローチを提案している⁴⁷⁰。この提案は国際的規範として各国・地域において実施されることが期待されており、多国籍企業グループの税務・経理を中心とした実務に影響を与えるものである⁴⁷¹。

また、留意すべきは、国・地域をまたいで活動する多国籍企業グループにとって、たとえグループの本拠地において国際的規範に沿った税システムの実施が行われなかったとしても、グループ構成企業が存する他の国・地域の法令によって国際的規範に対応することが求められ得る点である⁴⁷²。その意味では、全ての OECD 加盟国及び G20 メンバーが支持する BEPS プロジェクトのような国際的規範は⁴⁷³、国境を跨いで活動する多国籍企業グループにとって、本拠地やグループ構成企業の所在地における国内法令の整備を待って初めて対応する性質の事項ではなく、グローバルな規範として直ちに対応への検討が求められるものであり、国際的規範が多国籍企業グループに対して直接影響を与える事実上の規範的性質を備えていると見ることもできよう。また、ビジネス・セクターもパブリック・コメントへの参加等の形で国際的規範の形成プロセスに関与している（第 1 章第 1 節（2）図 2 参照）。

第三に、金融及び国際課税に関する国際的規範実現プロセスの理解のためには、国際機関同士の関係であるいわば「国際機関関係論」の視点が鍵になる。第 2 章第 2 節で論じたように、ソフトローである国際的規範は各国・地域政府に対する直接的拘束を持つものではなく、国際的規範は各国・地域政府によって実施されて初めてその効力を発揮するものである。また、第 3 章で紹介した Slaughter(2004)は政府機関同士のネットワークをとりあげ、Drezner(2007)は国際機関の役割を大国による規範実現プロセスの一環として解しており、双方ともグローバルガヴァナンスの主要プレイヤーはあくまで各国政府ないし政府機関として捉えている。他方で、Brummer(2015)及び Grinberg(2016)、さらにはそれらを基盤として本研究において提示された国際課税規範に係る機構モデルにおいては、国際機関と実施者たる各国・地域政府の関係のみならず、国際機関相互

⁴⁷⁰ Organisation for Economic Co-operation and Development (2015)・前掲注 235 14－16 頁。

⁴⁷¹ 例えば、オーストラリアにおいては、Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2015 が 2015 年 12 月に裁可され、2016 年 1 月 1 日以後に開始する会計年度について、一定の規模を有する多国籍企業は BEPS プロジェクトが提案する移転価格税制に係る文書化を求められることとなった。

⁴⁷² アクション 13 に係る最終報告書は、マスターファイルは多国籍企業グループの構成企業のそれぞれの所在国・地域の税務行政当局に提出され、国別報告書についても、多国籍企業グループの親会社所在地の税制が国別報告書の作成・提出を求めている場合には、グループ構成企業からそれぞれの所在国・地域の税務行政当局に提出することとしている（Organisation for Economic Co-operation and Development (2015)・前掲注 235 20、23 頁）。

⁴⁷³ 2016 年 6 月に BEPS 実施に係る包摂的枠組みが立ち上げられ、2017 年 6 月現在 OECD 加盟国及び G20 メンバーを含む 100 の国・地域が参加している。

の関係が国際的規範に係る機構モデルの重要な構成要素となっている。

国際的規範の実現過程においては複数の構成要素、機能を要するところ、一つの国際機関が自己完結に全ての機能を備えている訳ではなく、「国際課税に係る国際的規範は OECD により定められている」というステイトメントは正しくとも全体像を捉えているわけではなく、国際的規範の実現に係る機構は助力者として示された国際機関や地域協力組織・枠組み等の関係機関、組織との関係に基づいていると包括的に理解するべきであろう。

四番目の示唆としての開発途上国とのエンゲイジメントは国際課税規範に係る機構モデルの形成に大きな影響を与える要素である。第 4 節 (2) において国際課税規範の実現プロセスに開発途上国が主体的に参加することが機構モデルの成否に係わる重要な条件の一つとされたように、本研究において繰り返し論じられてきた。国際課税に係る国際的規範はグローバルに実施されることによってその効果を最大化するものであり、第 5 章第 1 節 (4) で論じたように国際課税問題が開発アジェンダの一部として捉えられるようになってきている。開発途上国とのエンゲイジメントは、三番目の示唆として前述された国際機関相互の連携の背景にもなっている。

開発途上国とのエンゲイジメントとは、形成された国際的規範の開発途上国における実施の促進のみならず、規範形成プロセスへの参加をも指す。その意味で現在の国際課税規範に係る機構モデルにおける、OECD 租税委員会における規範形成は OECD 加盟国及び主要新興国が中心であり、モニタリングはユニヴァーサルな枠組みであるという二層構造が今後変化してゆくのかどうか注目すべき点である。

五番目の示唆である地域ネットワークの重要性は、開発途上国とのエンゲイジメントの観点から導き出されるものであり、第 5 章第 2-4 節を中心に論じられている。スタンダードセッターである OECD は開発途上国とのエンゲイジメントの強化に努めているものの、十分なネットワークを備えるには至っておらず、IMF や世界銀行グループなどのユニヴァーサル型国際機関の活動も税の課題に特化しているわけではない。国際課税規範に関する知識を共有し、開発途上国を含む各国・地域の税務当局と協働するためには、地域ごとの税務当局間の協力組織・枠組みの果たす役割が重要である。

最後に、本研究では十分な考察を行わなかった要素として、国際課税に関する社会的、政治的関心と呼ぶようなニュースが国際課税規範の実現プロセスに影響を及ぼす外生的インパクトがある。第 2 章第 3 節 (5) で論じたように、2008 年 2 月に明らかになったリヒテンシュタイン侯国の銀行を舞台にしたドイツの納税者を中心とする脱税事件はいわゆるタックスヘイヴンの問題にスポットライトを当て⁴⁷⁴、2009 年 4 月の G20 ロンドンサミットを経ての透明性と情報交換グローバルフォーラムの改組立ち上げに

⁴⁷⁴ 荒木・前掲注 59 128 頁。

つながっている。2012年6月のG20ロスカボスサミットを受けてBEPSプロジェクトが事実上開始された後、同年後半には、スターバックス、グーグル、アマゾンといった多国籍企業グループの英国における全負担が不当に少ないことが英国議会において問題視され⁴⁷⁵、同年11月には、英国蔵相はドイツ財務相と共同で、多国籍企業の法人税負担の浸食問題に関し、法人税に係る国際基準の強化を求めるステイトメントを発表している⁴⁷⁶。さらに、第4章第2節(2)で紹介したように、2016年4月にはいわゆるパナマ文書(Panama Papers)としてパナマの法律事務所が関わったオフショア金融センターを利用した法人・個人に関する大量の情報が公開され、タックスヘイヴンあるいはオフショア金融センターの透明性に関する社会的関心を高めている。

このようないわば「社会的事件」は、国際課税規範の実現プロセスの社会的意義やモウメントを高める効果をもたらしている。パナマ文書をICIJ(International Consortium of Investigative Journalists)と協力して世界に公表した南ドイツ新聞(Süddeutsche Zeitung)の記者は、文書の公開がもたらすであろう社会的、政治的インパクトについて以下のように語っている⁴⁷⁷。

「国際社会は何らかの行動に出るだろう。EUやOECD(経済協力開発機構)、あるいは国連による改革が十分なものになるとは到底思えないし、行動に出ても最初のうちは改革が十分なものになることはないだろう。だが、次のステップが生まれるだろう。それを生み出すのは世の中の圧力だ。パナマ文書の公開で、その圧力は高まるに違いない。」

このように、外生的インパクトと国際的規範実現プロセスとの関係、さらにはパナマ文書におけるICIJのようなNGO(非政府組織)の役割は興味深い題材ではあるが、国際課税規範に係る機構モデルは政府系機関に考察の焦点を当てており、また、機構モデルにおけるプレイヤーとしての役割は比較的間接的であると考えられることから、本論文においては限定的な考察に止めている⁴⁷⁸。

⁴⁷⁵ Panayi, Christiana. 2015. Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?. *Intertax*, Volume 43, Issue 10, pp. 545-550, Kluwer Law International BV, Alphen aan den Rijn.

⁴⁷⁶ Osborne, George. 5th November 2012. *Statement by the Chancellor of the Exchequer, Rt Hon George Osborne MP; Britain & Germany call for international action to strengthen tax standards*. Her Majesty's Treasury.
<https://www.gov.uk/government/speeches/statement-by-the-chancellor-of-the-exchequer-rt-hon-george-osborne-mp-britain-germany-call-for-international-action-to-strengthen-tax-standards>

⁴⁷⁷ バスティアン オーバーマイヤー・フレデリック オーバーマイヤー著・姫田多佳子訳『パナマ文書』(KADOKAWA・2016年)402頁。

⁴⁷⁸ Araki, Satoru. 2017. Un nouveau cadre mondial d'élaboration et de mise en œuvre

第6節 結語

本研究は、国際課税分野における国際的規範の実現過程をテーマとしている。まず、国際課税分野における国際的規範とはどのようなものであり、これまでどのような沿革を辿ってきたのか明らかにした上で、金融分野におけるグローバルガバナンスや国際的規範に係る先行研究を基盤とし、国際課税分野における国際的規範の実現過程を構成する国際フォーラム、国際機関、政府組織等のプレイヤーについて考察し、国際的規範の実現過程に係るグローバルな枠組みを説明する機構モデルを提案している。

本章第3節で論じたように、新しい機構モデルは、とりわけ2009年以後のグローバルアジェンダとしての国際課税規範を巡る国際フォーラムであるG20及びG7、OECDを含む複数の国際機関、政府組織等の関係及び動きを理解することを可能にするものであり、国際課税規範の実現プロセスに対する様々な論点を示唆している。

他方で、本章第3節及び第4節では、国際課税規範に係る機構モデルは歴史も浅く、現状を理解するスナップショットであると同時に、あるべき姿であると論じている。機構モデルを構成する国際機関、枠組みの機能や、組織間の関係は静的ではなく発展途上であるとも考えられるところ、国際的規範の実現過程及びその機構モデルが適切に機能しているのか注視してゆく必要があると考える。

参考文献

Exchaneg of Information (EOI). Website of the African Tax Administration Forum. Pretoria. <http://www.ataftax.org/en/TaxPrograms/Pages/EOI.aspx>

Alink, Matthijs and van Kommer, Victor. 2016. *Handbook on Tax Administration* (Second Revised Edition). International. Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

All-Party Parliamentary Group on Responsible Tax. August 2016. *A more responsible global tax system or a 'sticking plaster'?*
<http://www.appgresponsibletax.org.uk/wp-content/uploads/2016/08/Sticking-Plaster-AP-PG-Responsible-Tax-Report.pdf>

Araki, Satoru. December 2012. Cooperation among Asia-Pacific securities regulators. *International Financial Law Review*. London.

Araki, Satoru. 28th January 2014. Enhancing cooperation among tax administrators in Asia-Pacific. *International Tax Review*. London.
<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3302780/Enhancing-cooperation-among-tax-administrators-in-Asia-Pacific.html>

Araki, Satoru and Claus, Iris. 2014. *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*. Asian Development Bank, Metro Manila.

Araki, Satoru. July 2015. Regional Cooperation and Tax Information Exchange among Asia-Pacific Tax Authorities. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Volume 21, No. 4, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

Araki, Satoru. October 2016. A Global Framework on the Formulation and Implementation of International Taxation Standards. *Journal of Tax Administration*, Volume 2, Issue 2, pp. 67-81. Exeter.

Araki, Satoru. 2017. Un nouveau cadre mondial d'élaboration et de mise en œuvre des normes fiscales internationales. *Revue de droit fiscal*, N° 20, 18 Mai 2017. Paris.

Asian Development Bank. April 2014. *Technical Assistance Report: Enhancing Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Metro Manila.
<http://www.adb.org/sites/default/files/project-document/80788/47149-001-tar.pdf>

Asian Development Bank. October 2014. *Technical Assistance Report: Mongolia: Transparency and Efficiency in Public Financial Management*. Metro Manila.
<http://www.adb.org/sites/default/files/project-document/149159/47200-001-tar.pdf>

Asia/Pacific Group on Money Laundering. July 2015. *APG Third Round Mutual Evaluation Procedures 2015*. Sydney.

Ault, Hugh. 2009. Reflections on the Role of the OECD in Developing International Tax Norms. *Brooklyn Journal of International Law*, Volume 34, pp. 757-781. New York.

Australian Taxation Office. 2013. *Commissioner of Taxation Annual report 2012-2013*. Canberra.

Australian Taxation Office. 2014. *Commissioner of Taxation Annual report 2013-2014*. Canberra.

Brummer, Chris. September 2015. *Soft Law and the Global Financial System: Rule Making in the 21st Century* (Second Edition). Cambridge University Press, New York.

Bureau of Internal Revenue. 18th February 2013. *Revenue Memorandum Order No. 2-2013*, and 1st March 2013. *Revenue Memorandum Order No. 3-2013*. Metro Manila.

Bureau of Internal Revenue. 27th September 2013. *Revenue Regulation No. 17-2013*. Metro Manila.

Cafaggi, Fabrizio, ed. 2012, *Enforcement of Transnational Regulation*. Edward Elgar, Cheltenham.

Carter, Alan. 2013. *International Tax Dialogue: Key issues and debates in VAT, SME taxation and the tax treatment of the financial sector*. International Tax Dialogue.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. April 2016. *Estatutos del CIAT*. Ciudad de Panamá.

Congress of the Philippines. July 2009. *Republic Act No, 10021: An Act to Allow the Exchange of Information by the Bureau of Internal Revenue of Tax Matters Pursuant to Internationally-Agreed Tax Standards, Amending Sections 6(F), 71 and 270 of the National Internal Revenue Code of 1997, as Amended, and for Other Purposes*. Metro Manila.

Dharmapala, Dhammika and Hines, James. July 2009. Which countries become tax havens? *Journal of Public Economics*, Volume 93, pp. 1058-1068, Elsevier B.V., Amsterdam.

Drezner, Daniel. 2007. *All Politics Is Global: Explaining International Regulatory Regimes*. Princeton University Press, New Jersey.

Feldstein, Martin, ed. 1999. *International Capital Flows*. University of Chicago Press, Chicago.

Financial Action Task Force. 1990. *The Forty Recommendations of the Financial Action Task Force on Money Laundering*. Paris.

Financial Action Task Force on Money Laundering. June 2000. *Review to Identify Non-Cooperative Countries and Territories: Increasing The Worldwide Effectiveness of Anti-Money Laundering Measures*. Paris.

Financial Action Task Force. February 2012. *International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation: The FATF Recommendations*. Paris.

Financial Action Task Force. 2014. *Annual Report 2013-2014*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

Financial Action Task Force. 2016. *Annual Report 2014-2015*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

Financial Action Task Force. 2016. *Methodology for Assessing Compliance with the FATF Recommendations and the Effectiveness of AML/CFT Systems*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

Gilligan, George. 12th June 2012. *IOSCO I: The Story to Date*. Centre for Law Markets and Regulation, University of New South Wales, Sydney.

<https://clmr.unsw.edu.au/article/iosco-i%3A--the-story-to-date>

Grinberg, Itai. 2016. The New International Tax Diplomacy. *The Georgetown Law Journal*, Volume 104, No. 5, pp. 1137-1196. Washington, D.C.

Haas, Peter. 1992. Introduction: Epistemic Communities and International Policy Coordination. *International Organization*, Volume 46, No. 1, pp. 1-35. Cambridge.

Hajnal, Peter. 2016. *The G20: Evolution, Interrelationships, Documentation*. Routledge, Abingdon.

Hale, Thomas and Held, David, eds. 2011. *Handbook of Transnational Governance: Institutions and Innovations*. Polity Press, Cambridge.

IFRS Foundation/ International Accounting Standards Board. July 2015. *Who we are and what we do*. London.

Inter-American Development Bank, Regional Technical Assistance Center for Central America, Panama and Dominican Republic, and Inter-American Center of Tax Administrations. 2013. *The State of Tax Administration in Latin America: 2006 – 2010*. Inter-American Development Bank, Washington, D.C.

International Finance Corporation, World Bank Group. 2015. *IFC Annual Report 2015*. Washington, D.C.

International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank. 2011. *Supporting the Development of More Effective Tax Systems*. <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/110311.pdf>

International Monetary Fund. 28th June 2013. *Issues in International Taxation and the Role of the IMF*. Washington, D.C.

International Monetary Fund. 9th May 2014. *Spillovers in International Corporate Taxation*. Washington, D.C.

International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank. October 2015. *Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment*.

International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank. 19th April 2016. *The Platform for Collaboration on Tax: Concept Note*.

International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank Group. July 2016. *Enhancing the Effectiveness of External Support in Building Tax Capacity in Developing Countries*.

International Organization of Securities Commission. *Section 1 - By-Laws of IOSCO*. https://www.iosco.org/library/by_laws/pdf/IOSCO-By-Laws-Section-1-English.pdf

International Organization of Securities Commissions. 23rd March 2015. *APRC Roadmap*.

International Organization of Securities Commissions. *Annual Report 2015*. https://www.iosco.org/annual_reports/2015/pdf/CompleteAnnualReport2015.pdf

International Tax Compact. 2013. *Mapping Taxation in Selected Asian Developing Countries: Summary Report*. Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH, Bonn.

Jacoby, Wade. 1999. Priest and Penitent: The EU as a Force in the Domestic Politics of Eastern Europe. *East European Constitutional Review*, Volume 8, Numbers 1-2, New York.

Jogarajan, Sunita. 2011. Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815–1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action. *Oxford Journal of Legal Studies*, Oxford University Press, Oxford.

Lewis, David. 12th April 2016. *Speech on the importance of the FATF Global Network*. Strasbourg.

<http://www.fatf-gafi.org/publications/fatfgeneral/documents/moneyval-speech-importance-of-fatf-global-network.html>

Mansfield, Charles. June 1987. *Tax Administration in Developing Countries: an Economic Perspective*. International Monetary Fund, Washington, D.C.

Michielse, Geerten. 2012. Mongolia: *Technical Assistance Report—Safeguarding Domestic Revenue—A Mongolian DTA Model*. International Monetary Fund, Washington, D.C.

Molenaar, Dick. 2006. *Taxation of International Performing Artistes*. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

Nakayama, Kiyoshi. April 2015. *Challenges in International Taxation for Developing Countries Survey Outcomes*. International Monetary Fund. Presentation at the Sixth IMF-Japan High-Level Tax Conference for Asian Countries in Tōkyō.

Norman, Peter. 2007. *Plumbers and Visionaries: Securities Settlement and Europe's Financial Market*. John Wiley & Sons Ltd, Chichester.

Ocampo, José Antonio and Sepúlveda Carmona, Magdalena. 30th September 2015. Tax avoidance by corporations is out of control. The United Nations must step in. Poverty, Opinion, *The Guardian*, London.

https://www.theguardian.com/commentisfree/2015/sep/30/tax-avoidance-corporations-impacts-the-poor-united-nations-step-in?CMP=Share_AndroidApp_Gmail

Osborne, George. 5th November 2012. *Statement by the Chancellor of the Exchequer, Rt Hon George Osborne MP: Britain & Germany call for international action to strengthen tax standards*. Her Majesty's Treasury.

<https://www.gov.uk/government/speeches/statement-by-the-chancellor-of-the-exchequer-rt-hon-george-osborne-mp-britain-germany-call-for-international-action-to-strengthen-tax-standards>

Owens, Jeffrey. 2013. The Role of Tax Administrations in the Current Political Climate. *Bulletin of International Taxation*, Volume 67, No. 3, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

Panayi, Christiana. 2015. Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?. *Intertax*, Volume 43, Issue 10, pp. 544-558, Kluwer Law International BV, Alphen aan den Rijn.

Panayi, Christiana. December 2015. *Current Trends on Automatic Exchange of Information*. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2692057>

Picciotto, Salomone. 2007. *The International Crisis of Income Taxation: Combating Tax Havens, Capital Flight and Corruption*. Paper presented at the 15th Commonwealth Law Conference in Nairobi.

Picciotto, Salomone. 2011. *Regulating Global Corporate Capitalism*. Cambridge University Press, Cambridge.

Picciotto, Salomone. 2016. *Coordination and Legitimacy in International Business Taxation*. Paper presented at a Law & Society Association Annual Conference in Baltimore.

Piketty, Thomas. 2013. *Le Capital au XXI^e siècle*. Seuil, Paris.

Sassen, Saskia. 1996. *Losing Control?: Sovereignty in an Age of Globalization*. Columbia University Press, New York.

Sharman, J.C. 2006. *Havens in a Storm*. Cornell University Press, Ithaca.

Slaughter, Anne-Marie. 2004. *A New World Order*. Princeton University Press, New Jersey.

Smith, Adam. 1776. *The Wealth of Nations*. London.

Sommer, A.A. Jr. 1996. IOSCO: Its Mission and Achievement. *Northwestern Journal of International Law & Business*, Volume 17, Issue 1 Winter, Chicago.

Study Group on Asian Tax Administration and Research. 27th November 2014. *SGATAR Communiqué*. Sydney.

Waltzer, Michael. 1983. *Sphere of Justice: A Defense of Pluralism and Equality*. Basic Books, Kentucky.

Weber, Dennis, ed. 2010. *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

The World Bank. 2009. *Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism: A Comprehensive Training Guide*. Washington, D.C.

The World Bank. 2015. *Annual Report 2015*. Washington, D.C.

(EU 関係)

Council. 6th January 1998. *Conclusions of the ECOFIN Council meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy* (98/C 2/01). Official Journal of the European Communities, Bruxelles.

Council of the European Union. 23rd November 1999. *Code of Conduct (Business Taxation)*, SN 4901/99. Bruxelles.

Commission européenne. 19th July 2006. *Aides d'État : La Commission demande l'abrogation du régime fiscal préférentiel accordé par le Luxembourg aux sociétés de participations financières (sociétés holdings)*. Bruxelles.

Commission of the European Communities. 28th April 2009. *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Promoting Good Governance in Tax Matters*. COM(2009)201 final. Bruxelles.

European Commission. 21st October 2015. Press release - *Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU state aid rules*. Bruxelles.

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm

(G7/8/20 関係)

Economic Declaration. 16th July 1989. Paris.

G7 Lyon Summit. 28th June 1996. *Economic Communiqué: Making a Success of Globalization for the Benefit of All*. Lyon.

G8 Hokkaido Toyako Summit Leaders Declaration. 8th July 2008. Toyako.

The White House. 15th November 2008. *Declaration of the Summit on Financial Markets and the World Economy*. Washington, D.C.

London Summit – Leaders’ Statement, 2 April 2009. 外務省 :

http://www.mofa.go.jp/policy/economy/g20_summit/2009-1/communique.pdf

Declaration on Strengthening the Financial System - London Summit, 2 April 2009. 外務省 : http://www.mofa.go.jp/policy/economy/g20_summit/2009-1/annex2.html

Responsible Leadership for a Sustainable Future. 8th July 2009, L’Aquila Summit.

G20 Leaders Statement: The Pittsburgh Summit. 25th September 2009. Pittsburgh.

G20 Seoul Summit 2010. 12th November 2010. *The G20 Seoul Summit Leaders’ Declaration*. Seoul.

The Seoul Summit Document. 12th November 2010, Seoul.

G20 Seoul Summit 2010. 12th November 2010. *Multi-Year Action Plan on Development*. Seoul.

G20 France 2011. 28th October 2011. *2011 Report of the Development Working Group*.

G2012 Los Cabos México. 19th June 2012. *G20 Leaders Declaration*.

G8 Lough Erne 2013. 18th June 2013. *Leaders Communiqué*. Lough Erne, Northern Ireland.

Russia G20. 6th September 2013. *G20 Leaders' Declaration*. St Petersburg.

G20 Development Working Group. September 2014. *G20 response to 2014 reports on base erosion and profit shifting and automatic exchange of tax information for developing economies*.

G20 Leaders' Communiqué, Antalya Summit, 15-16 November 2015.

Communiqué, G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting. 27th February 2016. Shanghai.

G7 Ise-Shima Summit. 27th May 2016. *G7 Ise-Shima Leaders' Declaration*. Ise-Shima.

G20 Leaders' Communique Hangzhou Summit, Paragraph 19. 6th September 2016.

Ministry of Foreign Affairs of the People's Republic of China.

http://www.fmprc.gov.cn/mfa_eng/wjdt_665385/2649_665393/t1395000.shtml

(OECD 関係)

Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development. July 2008. *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*. Paris.

Centre for Tax Policy and Administration, Organisation for Economic Co-operation and Development. *Global Relations Tax Programme: 2015 Annual Report*.

Paris.

<http://www.oecd.org/tax/tax-global/global-relations-tax-programme-annual-report.pdf>

Council, Organisation for Economic Co-operation and Development. 25th September 2009. *Decision of the Council Establishing the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Paris.

Council, Organisation for Economic Co-operation and Development. 2013. *Recommendation of the Council on the Determination of Transfer Pricing between Associated Enterprises* [C(95)126/Final] as amended. Paris.

Global Forum on Taxation. 2006. *Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2009. *Tax Co-operation 2009: Towards a Level Playing Field*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2010. *Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2010. *Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. June 2011. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information Peer Reviews: The Philippines 2011, Phase 1*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. November 2013. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information Peer Reviews: The Philippines 2013, Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*.

Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2014. *Tax Transparency 2014 Report on Progress*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2015. *Tax Transparency 2015: Report on Progress*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2015. *2016 Methodology for Peer Reviews and Non-Member Reviews*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2016. *Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

<https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/terms-of-reference.pdf>

OECD Committee on Fiscal Affairs. 1979. *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*. Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris.

OECD Global Forum on Taxation. 4th June 2004. *A Process for Achieving a Global Level Playing Field*. Berlin.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 1996. *Meeting of the Council at Ministerial Level, Paris, 21-22 May 1996: Communiqué*.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 23rd October 1997. *Recommendation on the OECD Council Concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 9th April 1998.

Recommendation of the Council on Counteracting Harmful Tax Competition (C(98)17/FINAL). Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 1998. *Harmful Tax Competition: An Emerging Issue*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2000. *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2001. *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 5th December 2001. *FATF Decides to Impose Counter-measures on Nauru*, PAC/COM/NEWS(2001)105. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 16th October 2003. *OECD Global Forum on Taxation, Ottawa, 14-15 October. Closing Statement by the Co-Chairs*. <http://www.oecd.org/general/oecdglobalforumontaxationottawa14-15octoberclosingstatementbytheco-chairs.htm>

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2nd April 2009. *A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard*. <https://www.oecd.org/ctp/42497950.pdf>

Organisation for Economic Co-operation and Development. *Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Held in Mexico on 1-2 September 2009*. <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/meetings/43610626.pdf>

Organisation for Economic Co-operation and Development. 19th January 2010. *Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: A Background Information Brief*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 11th May 2010. *Outcomes from the First Meeting of the Informal Task Force on Tax and Development*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2013. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2013. *International Regulatory Co-operation: Addressing Global Challenges*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. November 2013. *Policy Brief: Taxing Multinational Enterprises*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. May 2014. *Bringing the International Tax Rules into the 21st Century: Update on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Exchange of Information, and the Tax and Development Programme*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. July 2014. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (as it read on 15 July 2014)*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. July 2014. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters: Common Reporting Standard*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. July and August 2014. *Two-Part Report to G20 Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *Developing Capacity in Transfer Pricing*. Paris.

<https://www.oecd.org/tax/tax-global/developing-capacity-in-transfer-pricing-flyer.pdf>

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *Secretary-General's Report to Ministers*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. August 2015. *Tax*

Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 2015. *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. March 2016. *Background Brief: Inclusive Framework for BEPS Implementation*. Paris.

<http://www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>

Organisation for Economic Co-operation and Development. November 2016. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. Paris.

Organisation for Economic Co-operation and Development. 28th June 2017. *Strong progress seen on international tax transparency*. Paris.

<http://www.oecd.org/tax/transparency/strong-progress-seen-on-international-tax-transparency.htm>

Organisation for Economic Co-operation and Development. July 2017. *Inclusive Framework on BEPS: Progress report July 2016-June 2017*. Paris.

(国際連合 (UN) 関係)

United Nations Secretariat. June 2001. *Transfer Pricing: History-State of the Art-Perspectives*. Genève.

Department of Economic & Social Affairs, United Nations. 2001. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York.

United Nations Economic and Social Council. 11th November 2004. *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, ECOSOC Resolution 2004/69.

Department of Economic & Social Affairs, United Nations. 2011. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York.

United Nations Economic and Social Council. 28th June 2013. *Appointment of 25 members to the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, E/2013/9/Add.10. Genève.

United Nations General Assembly. 17th August 2015. *Resolution adopted by the General Assembly on 27 July 2015: 69/313. Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development (Addis Ababa Action Agenda)*. New York.

United Nations General Assembly. 21st October 2015. *Resolution adopted by the General Assembly on 25 September 2015: 70/1. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*, New York.

ESCAP (Economic and Social Commission for Asia and the Pacific) Secretariat, United Nations. March 2016. *The Asia-Pacific Tax Forum for Sustainable Development (AP-TFSA): A Proposal*. Bangkok.

(日本語文献)

秋元秀元「外国子会社配当益金不算入制度導入後の改正タックス・ヘイブン対策税制における租税条約適合性」『税大ジャーナル』(第 17 号・2011 年 10 月)

浅野有紀他編著『グローバル化と公法・私法の再編』(弘文堂・2015 年)

荒木知「国際課税の最近のトピック：OECD におけるタックスヘイブンプロジェクトを中心に」『租税研究』(第 718 号・2009 年 8 月号)

磯部力他編『行政法の新構想 I 行政法の基礎理論』(有斐閣・2011 年)

バスティアン オーバーマイヤー・フレデリック オーバーマイヤー著・姫田多佳子訳『パナマ文書』(KADOKAWA・2016 年)

風間立信「新たな国際課税ルールを策定「BEPS プロジェクト」の取組と概要」『ファイナンス』(財務省・2015 年 11 月号)

金子宏『租税法 〔第 20 版〕』(弘文堂・2015 年)

国税庁「平成 26 事務年度の「相互協議の状況」について」(2015 年 10 月)

城山英明『国際行政論』(有斐閣・2013 年)

杉浦章介『越境的な規範の形成と執行』(慶應義塾大学出版会・2014 年)

独立行政法人国際協力機構 産業開発・公共政策部「モンゴル国 国税庁徴税機能強化及国際課税取組支援プロジェクト 詳細計画策定調査報告書」(2013 年 7 月)

中里実編『政府規制とソフトロー』(有斐閣・2008 年)

原田大樹『公共制度設計の基礎理論』(弘文堂・2014 年)

藤谷武史「租税法における国際的規範形成と国内法－OECD モデル租税条項の規範性を中心に」『法律時報』(1051 号・2012 年 9 月号)

プラトン著・藤沢令夫訳『国家（上）』（岩波書店・1979年）

増井良啓・宮崎裕子『国際租税法〔第3版〕』（東京大学出版会・2015年）

水野忠恒「国際課税の理論と課題」『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会・2005年）

宮崎裕子「国際課税におけるデファクト・スタンダード―「他国」規範・準規範と「時刻」の規範形成―」『ソフトロー研究』（第9号・2007年7月）

山崎翼「Remain relevant! 国際租税分野への OECD の貢献と課題」『ファイナンス』（財務省・2012年1月号）

吉村政穂「BEPSによって何が変わったか」『租税研究』（第799号・2016年5月号）

OECD 日本政府代表部「OECD の概要：租税委員会 - Committee on Fiscal Affairs」：
<http://www.oecd.emb-japan.go.jp/about/4-6.html>

Organisation for Economic Co-operation and Development. 15th March 2009. 「租税協力の強化は金融への信認回復を後押し」 OECD 事務総長. Paris.
<http://www.oecd.org/ctp/harmful/oecd.htm>