

# 国際間の徴収共助

— 条約上の徴収共助条項の考察を中心として —

森 浩 明

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 育 官 〕

# 要 約

## 1 研究の目的

国際的租税回避事案や海外滞納事案に対処するための一方策として、①情報交換、②徴収共助、及び③文書送達について規定した多国間執行共助条約が1988年に成立(1995年4月1日発効)しており、また2003年には、OECDモデル条約に徴収共助条項(第27条)が新設されたこともあり、税の徴収共助に対する各国の期待と関心は高まりを見せているといえる。

わが国は多国間執行共助条約に署名していないが、今後、経済のグローバル化の進展に伴い、国際間の徴収共助を必要とする場面は増加していくものと思われ、いずれは同条約への署名・批准を検討すべき時期が到来するものと考えられる。

本研究の目的は、多国間の執行共助条約や二国間租税条約の徴収共助条項を検証することによって国際間の徴収共助の意義及び問題点、さらには徴収共助のあり方について考察することである。

## 2 研究の内容

### (1) 国際間の徴収共助の必要性

徴収共助と類似の機能を有するものとして外国租税判決の承認・執行制度があるが、外国の租税債権については伝統的に外国租税債権不執行の原則(Revenue Rule)が妥当するとされ、一般の民事債権とは異なり、外国の裁判所に租税判決の承認・執行を求めることはできないとされている。

また、最近の国際倒産法制の整備により、従来のわが国の厳格な属地主義が廃止され(普及主義の採用)、国際倒産手続を通じて管財人が債権回収を図る手続が整備されている。ただ、租税の賦課・徴収は国家主権の発動そのものであり、国際倒産モデル法において租税債権がオプションとされたこと、懲罰的賠償判決について最高裁(最二小判平9.7.11)がわが国での執行を認めなかったことなどから、現時点では、国際倒産手続による租

税債権の徴収は困難であろう（今後、租税債権を含めた国際倒産処理が進展する可能性や倒産の国際的調和の観点から租税債権不執行の原則が見直される可能性はありうる。）。したがって、今後は、海外滞納事案への対応として国際間の徴収共助の枠組みを構築する必要がある。

## (2) 多国間執行共助条約に加入する場合の問題点

多国間執行共助条約第 11 条 1 項により、被要請国は、要請国の租税債権を自国の租税債権と同様に徴収するために必要な措置をとるものとされているが、徴収共助要請を受けて外国租税債権を徴収することは租税法律主義との関係で問題が生じ、また、第 15 条のいわゆる優先権条項（要請国の租税債権には被要請国に認められる優先権は付与しないという規定）があり、共助要請を受けたわが国は国内的に滞納処分を実施できないのではないかという問題もある。

### イ 租税法律主義と徴収共助

租税法律主義と徴収共助の関係では、要請国の租税債権がわが国の課税要件を充足していない点についてどのように考えるかが問題となるため、①徴収共助の対象となる租税の範囲・内容、及び②徴収手続の適正性という観点から検討する。

#### (イ) 徴収共助の対象となる租税の範囲・内容

多国間執行共助条約の対象となる租税は第 2 条に規定があり、かなり広範囲な租税が徴収共助の対象となっており、また地方公共団体等が課す租税も含まれている。そこで、わが国には存在しない租税について徴収共助要請を受けたときに、当該租税の徴収が課税要件法定主義あるいは課税要件明確主義の観点から問題となるかどうか。この点については、徴収共助の対象となる租税の範囲を被要請国が決定できるとする規定が条約中にあるかどうか判断基準になると考える。第 21 条 2 項は徴収共助ができない六つの事項を列挙することで、共助拒否事由を明確化している（共助拒否事由の明確性）。したがって、例えば、社会保険料のようなわが国では租税として扱われていない債権や

地方公共団体が課す租税については、第 21 条 2 項 a（被要請国の法令又は行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること）により共助要請を拒否することができる」と解される。

また、租税の内容については、共助要請できる租税債権は不服申立てが行われていない租税債権であり（11 条 2 項）、共助拒否事由該当性の有無の判断（例えば、21 条 2 項 e の一般租税原則等に反する行政共助）において課税要件の妥当性を考慮できると解されることから、前述の共助拒否事由の明確性と併せ課税要件法定主義に抵触しないと考える。

#### （ロ）徴収手続の適正性

外国（要請国）の徴収手続とわが国の徴収手続が相違する場合に、果たしてわが国の徴収手続をそのまま適用できるかが手続的保障原則の観点から問題となる。具体的には、第一に、要請国では裁判所を通じた徴収手続しか認められていない場合にわが国が自力執行権の行使として不動産等の差押えができるか、第二に、要請国では差押禁止財産となっている財産を差し押さえることができるかということである。国内法に定める徴収手続としてどこまで税務当局に自力執行権が認められるかは国内法の定める領域であり、司法手続による徴収であれ、自力執行権による徴収であれ、いずれも国内法令に基づく徴収手続として自国の租税債権と同様の徴収措置ということができる。

これに対し、第二の問題については、納税者保護の観点から特段の考慮が必要である。第 21 条 2 項は、当該一方の締約国又は他方の締約国の法令又は行政上の慣行に抵触すること、公の秩序や重大なる利益に反する措置をとること、を行う義務を課すものではないと規定しており、要するに締約国間で共通の差押対象財産についてのみ徴収手続を行使できると解されることから、手続的保障原則にも反しないと考える。

#### ロ 徴収共助の国内的執行（優先権条項）

多国間執行共助条約にはいわゆる優先権条項があるため国内的に徴収手続（特に滞納処分）を実施できず、現行法の下では条約上の義務を履行できないのではないかと危惧される（実施特例法上は外国租税債権と国税債権を同順位とする規定があるため条約と国内法の規定に齟齬が生じている。）。いわゆる優先権条項の趣旨は、配当の局面において、①外国の租税債権にまで優先権を認めることによる自国債権者の利益侵害、及び②二国間の租税債権の競合、を防止することであり、外国租税債権には自国の租税債権と同様の優先権を付与しないということを意味するに過ぎず、共助要請を受けた外国租税債権を条約の規定に従って誠実に徴収することを制限するものではないと解される。

### （３）国際間の徴収共助のあり方

法制度の異なる諸国間で徴収共助をすすめていくためには納税者や私債権者の保護手続（適正手続）が重要である。多国間執行共助条約には納税者の保護規定が設けられ、被要請国の法令又は行政上の慣行によって納税者に保障される権利及び保護に何ら影響を及ぼすものではないとされ(21条1項)、適正手続の要件としては、①租税債権が不服申立ての対象となっていないこと、②自国の法令又は行政上の慣行に抵触しないこと、③滞納処分等の徴収手続は締約国間で共通に認められている手続に限定されること、が必要であり、これらの要件を充足しない場合には、徴収共助をすることはできない（徴収共助の限界）。したがって、適正手続の要件を充足する多国間執行共助条約は、国際間の徴収共助の指針となるものと思われる。

今後、二国間租税条約を改定する場合には、一般的徴収共助条項を導入し、共助の対象となる租税の範囲及び共助拒否事由を明確化する必要がある。

実施特例法中の優先権条項については、配当の局面における外国租税債権の位置付けを明確にする規定（配当手続においては自国租税債権には劣後するとの規定）の導入等による見直しが必要である。また、納税者や債権者の保護条項を導入し、法的安定性と予測可能性の確保を図るための法

制度を整備すべきである。具体的には、共助要請を受けて徴収される外国租税債権は抵当権等の担保権には劣後するとの規定や徴収共助のための共通の徴収手続を定める必要がある。

### 3 結 論

多国間執行共助条約を批准する場合における問題点等を検討した結果、現行の実施特例法の下でも批准は可能と解される。ただ、実施特例法はもともと二国間租税条約の実施のための制度として設けられているため、多国間執行共助条約により徴収共助要請を受けた外国租税債権を適正に徴収し、さらには二国間条約における一般的徴収共助に対応していくためには実施特例法の見直し（徴収、配当、送金手続等の整備）をした上で批准するのが望ましいと考える。

## 目 次

|                                |     |
|--------------------------------|-----|
| はじめに                           | 365 |
| 第1章 国際的租税徴収問題と徴収共助             | 367 |
| 第1節 国際的租税徴収問題の発生               | 367 |
| 第2節 海外滞納事案に対する対応               | 369 |
| 1 海外財産調査の方法                    | 370 |
| (1) 租税条約に基づく情報交換規定の活用          | 370 |
| (2) 国外長期滞在調査機関の活用              | 371 |
| (3) 在外公館を介した情報収集               | 371 |
| (4) 徴収職員の海外派遣                  | 372 |
| 2 国際倒産処理手続に関する国内法制の整備          | 373 |
| (1) 国際倒産処理手続に関する国内法の規定         | 373 |
| (2) 国内倒産処理手続の対外的効力             | 374 |
| (3) 外国倒産処理手続の対内的効力             | 375 |
| 3 国際倒産処理手続の活用                  | 376 |
| (1) 租税債権の対外的効力                 | 376 |
| (2) 国際倒産処理手続における租税債権の取扱い       | 377 |
| (3) 米国における Revenue Rule に関する判例 | 383 |
| (4) 新国際倒産法制の下での租税徴収            | 386 |
| 4 小括                           | 388 |
| 第3節 国際間の徴収共助                   | 388 |
| 1 国際間の徴収共助の意義                  | 388 |
| 2 徴収共助条項の種類（一般的徴収共助と制限的徴収共助）   | 390 |
| 3 その他の国際共助                     | 390 |
| 第2章 租税条約における徴収共助規定             | 392 |
| 第1節 多国間税務執行共助条約                | 392 |
| 1 多国間税務執行共助条約の概要               | 392 |

|                             |     |
|-----------------------------|-----|
| 2 多国間税務執行共助条約の徴収共助規定        | 393 |
| (1) 徴収共助の概要                 | 393 |
| (2) 徴収共助の特徴                 | 397 |
| 第2節 OECD モデル条約              | 398 |
| 1 徴収共助条項の沿革                 | 398 |
| 2 OECD モデル条約の徴収共助規定         | 399 |
| (1) 徴収共助の概要                 | 399 |
| (2) 徴収共助の特徴                 | 402 |
| 第3節 US モデル条約                | 403 |
| 1 US モデル条約の沿革               | 403 |
| 2 US モデル条約の徴収共助規定           | 403 |
| (1) 徴収共助の概要                 | 403 |
| (2) 徴収共助の特徴                 | 404 |
| 第4節 ベネルックス条約                | 405 |
| 1 ベネルックス条約の沿革               | 405 |
| 2 ベネルックス条約の徴収共助規定           | 405 |
| (1) 徴収共助の概要                 | 405 |
| (2) 徴収共助の特徴                 | 406 |
| 第5節 北欧執行共助条約                | 406 |
| 1 北欧執行共助条約の沿革               | 406 |
| 2 北欧執行共助条約の徴収共助規定           | 407 |
| (1) 徴収共助の概要                 | 407 |
| (2) 徴収共助の特徴                 | 408 |
| 第6節 二国間租税条約における徴収共助規定       | 408 |
| 1 わが国が締結した二国間租税条約における徴収共助規定 | 408 |
| (1) 日米租税条約の徴収共助規定の概要        | 408 |
| (2) 日米租税条約の徴収共助規定の特徴        | 408 |
| (3) その他の二国間条約の徴収共助規定        | 409 |

|     |                       |     |
|-----|-----------------------|-----|
| 2   | アメリカ・カナダ租税条約の徴収共助規定   | 409 |
| (1) | 徴収共助の概要               | 409 |
| (2) | 徴収共助の特徴               | 411 |
| 3   | オランダ・カナダ租税条約の徴収共助規定   | 412 |
| (1) | 徴収共助の範囲               | 412 |
| (2) | 徴収手続                  | 413 |
| (3) | 徴収共助の限界               | 413 |
| 4   | オランダ・ドイツ執行共助条約        | 414 |
| (1) | 徴収共助の概要               | 414 |
| (2) | 徴収共助の限界               | 415 |
| (3) | 徴収共助の特徴               | 416 |
| 5   | オランダ・ニュージーランド執行共助条約   | 416 |
| (1) | 徴収共助の概要               | 416 |
| (2) | 徴収共助の限界               | 417 |
| (3) | 徴収共助の特徴               | 418 |
| 第3章 | 国際間の徴収共助の問題点          | 421 |
| 第1節 | 国際間の徴収共助と租税法律主義       | 421 |
| 1   | 租税法律主義と徴収共助           | 421 |
| 2   | 徴収共助規定の検証             | 423 |
| (1) | 徴収共助の対象となる租税の範囲及び内容   | 423 |
| (2) | 徴収手続の適正性              | 427 |
| 3   | 国際捜査共助                | 430 |
| (1) | 国際捜査共助法の概要            | 430 |
| (2) | 国際捜査共助法における双方可罰性      | 431 |
| 4   | 徴収共助における双方可罰性         | 433 |
| (1) | 日米租税条約における徴収共助と租税法律主義 | 434 |
| (2) | 徴収共助における双方可罰性         | 434 |
| 第2節 | 徴収共助の国内的執行（租税の優先権）    | 435 |

|                         |     |
|-------------------------|-----|
| 1 外国租税債権に優先権がないことの意味    | 436 |
| (1) 優先権条項の趣旨            | 436 |
| (2) 利用できる徴収手続           | 436 |
| (3) 徴収共助に関する判例          | 438 |
| (4) 小括                  | 439 |
| 2 租税条約と租税条約実施特例法との関係    | 439 |
| (1) 外国租税債権に優先権を付与した意味   | 439 |
| (2) 租税条約と実施特例法の関係       | 440 |
| (3) 小括                  | 441 |
| 第4章 国際間の徴収共助のあり方        | 443 |
| 第1節 納税者の権利の保護           | 443 |
| 1 納税者の権利保護の必要性          | 443 |
| (1) 米国における議論            | 443 |
| (2) OECD モデル条約における納税者保護 | 444 |
| 2 納税者保護規定               | 445 |
| (1) 条約上の納税者保護条項         | 445 |
| (2) 小括                  | 448 |
| 3 適正手続（デュー・プロセス）        | 449 |
| (1) 徴収共助条約における適正手続条項    | 449 |
| (2) 適正手続保障の要件           | 450 |
| 第2節 国際間の徴収共助の手法及び限界     | 451 |
| 1 徴収共助の手法               | 451 |
| (1) 納税催告                | 451 |
| (2) 分割納付（納税猶予）          | 451 |
| (3) 滞納処分                | 451 |
| (4) 配当                  | 452 |
| 2 徴収共助の限界               | 452 |
| (1) 滞納処分                | 452 |

|                      |     |
|----------------------|-----|
| (2) 租税免除             | 453 |
| 第3節 国際間の徴収共助のあり方     | 454 |
| 1 多国間執行共助条約批准の意義     | 454 |
| (1) 条約批准のメリット        | 454 |
| (2) 条約批准のデメリット       | 455 |
| (3) 小括               | 455 |
| 2 二国間租税条約中の徴収共助条項の改定 | 456 |
| 3 実施特例法上の問題点等        | 457 |
| (1) 優先権条項            | 457 |
| (2) 納税者保護（適正手続条項）    | 458 |
| (3) 債権者保護（予測可能性の確保）  | 458 |
| (4) 徴収手続             | 458 |
| 4 モデル条約の構築           | 458 |
| (1) 必要的挿入事項          | 458 |
| (2) 任意的挿入事項          | 459 |
| 結びにかえて               | 460 |



## はじめに

経済のグローバル化・国際化の進展に伴って、企業活動が国境を越えて行われるのが常態化しており、国際間の人的・物的（金銭債権を含む）移動が盛んである。最近では特に、ケイマン諸島やオランダといった無税国や租税特典国への海外直接投資の増加傾向が顕著であり、国際的租税回避スキームの一環として財産を海外へ移転し、あるいは日本への資金還流を回避するケースも見られるようである。また、資産家をはじめとする個人にとっても海外への直接投資は魅力的な存在となっている。

このように人や物の国際間の移動が頻繁に行われるようになると、いとも容易に納税者が国外へ財産を流出し、あるいは国外へ移住できる一方、その国外に所在する財産に対する滞納処分の執行は国家主権の域外行使となり、相手国の国家的同意（個別又は条約による一般的同意）がない限り、国際法上認められていないから、滞納税を徴収できない事態（国際的徴収回避）が生じうる。

そこで、このような事態に対処するための一方策として、①情報交換、②徴収共助、及び③文書送達について定めた多国間税務執行共助条約が、OECD 租税委員会及び欧州評議会での議論を踏まえ、1988年に成立（1995年4月1日発効）している。また2003年には、OECDモデル条約に徴収共助条項（第27条）が新設されたこともあり、国際間の徴収共助に対する各国の期待と関心は高まりを見せている。2004年5月末現在、多国間税務執行共助条約には米国をはじめ9カ国が署名・批准しているが、わが国はまだ署名をしていない。今後の国際間の徴収共助としては、多国間税務執行共助条約に加入する方法と、二国間租税条約においてOECDモデル条約の徴収共助条項を導入する方法などが考えられる。

このように経済のグローバル化の進展に伴い、国際間の共助を必要する場面は増加していくものと思われ、いずれは多国間税務執行共助条約の署名・批准の可否を決する時期が到来するものと考えられ、また、二国間租税条約への一般的徴収共助条項の導入も視野に入ってくる可能性がある。したがって、多国間の執行共助条約や二国間租税条約における徴収共助規定を検証することによ

って国際間の徴収共助に対する考え方を整理する必要があると考える。

そこで、条約上の徴収共助規定の内容等の検討を通じて国際間の徴収共助の意義や問題点、さらには徴収共助のあり方について考察するのが本稿の目的である。

ところで、多国間税務執行共助条約には情報交換や文書送達に関する規定があり、二国間租税条約においても一般的に情報交換規定が設けられており、情報交換も広い意味では執行あるいは徴収共助といえるが、本稿では、情報交換や文書送達を除外した徴収共助に関する部分のみを考察の対象としている。

まず第1章では、国際的租税徴収問題（海外滞納事案）の発生と徴収共助について概観し、徴収共助の意義を明らかにしている。現行制度の下では海外財産調査には限界があることを示すとともに、最近の国際倒産法制の整備により、国際倒産処理手続を活用した徴収方途がないかを検討している。そこでは伝統的な租税債権不執行の原則（Revenue Rule）に関する米国の最近の判例を取り上げ、同原則の妥当性を検証している。

第2章では、多国間の執行共助条約や二国間租税条約における徴収共助条項の内容を概観しつつ、その特徴を明らかにしている。

第3章では、特に多国間税務執行共助条約をわが国が批准するとした場合に、どのような問題が生ずるかを考察している。外国で課税された租税をわが国で徴収することは租税法律主義との関係から問題があり、また、同条約にはいわゆる優先権条項があるため国内的に滞納処分を執行することができないとの指摘も見られることから、租税法律主義と徴収共助の関係や徴収共助の国内的執行の問題について検討している。

最後に第4章では、執行共助条約の内容（第2章）及びその問題点（第3章）の検討などを踏まえ、国際間の徴収共助のあり方を制度面から模索している。法制度の異なる締約国間で国際間の徴収共助を効果的にすすめていくためには、納税者や債権者の保護をいかに図っていくかが重要であり、徴収共助条項の中でそれがどのように実現されているかを概観し、国際間の徴収共助のあり方を考察している。

# 第1章 国際的租税徴収問題と徴収共助

## 第1節 国際的租税徴収問題の発生

経済のボーダレス化・グローバル化の進展に伴い企業活動が国境を越えて活発に行われており、内国法人の海外への投資や外国法人の日本国内への投資が盛んである<sup>(1)</sup>。また、金融取引の自由化により国際間の資金移動が活発化するとともに、人の移動も増加している。このような企業活動のグローバル化や資本移動の自由化などにより国際間の人的・物的（金銭債権を含む）移動が日常茶飯事となっている中で、次のような租税徴収上の問題を惹起している。

### （i）一般的海外滞納事案

滞納者は国内居住者であるが、日本と外国（例えば米国）を頻繁に行き来している。滞納者は外国にマンション等の不動産や金融資産を保有しているが、国内には滞納処分を執行できる財産がなく、納税に対する誠意も見られない。

### （ii）徴収回避事案

① 滞納者は以前から外国に不動産を取得していたが、経営していた会社を廃業し、外国へ移住した。滞納者は、徴収回避を目的として国内に保有していた財産を計画的に外国に移転していたため日本国内には見るべき財産がなく、徴収困難となっている。外国には滞納者名義の不動産のほか、銀行預金等の金融資産を有しているが、納付の意思がない。

② 滞納会社は、会社所有資産を海外法人に売却して廃業し、売却代金により国外に財産を取得（代表者あるいは会社名義）しているが、国内には滞納処分を執行できる財産はなく、また代表者は納付の意思もない。

---

（1） 藤巻一男「海外直接投資の動向と国際課税問題に関する一考察－現地法人の再投資・配当行動を中心として－」（税務大学校論叢第40号・2002）331頁以下が海外直接投資の動向と統計データ及びその分析結果を詳細に検討している。

なお、平成14年度の対外直接投資は、米国、英国、ケイマン、フランス、オランダの順位となっている（財政金融統計月報620号・2003.12）。

### (iii) 違法事案

納税者が租税条約に違反して（例えば、租税条約上の恩典を受ける権利を有しない者が恩典を受けている。）利益を得ている場合や、租税条約上の軽減・免税規定（例えば、短期滞在者免税や芸能人等の免税）を不正に利用して課税を回避する事例が考えられる。

### (iv) 国際的租税回避事案<sup>(2)</sup>

ケイマン諸島やオランダなどの無税国や租税特典国に本店のある外国法人が二国間租税条約等を悪用して課税逃れを図っている取引を課税当局が否認して追徴課税する事案が近年急増している<sup>(3)</sup>。これらの事案では、国内にある子会社や代理人等が恒久的施設（PE）とみなされて課税が行われているが、課税処分を受けた米国法人やオランダ法人があくまでも納税を拒否する場合には徴収が困難となる。

企業の経済活動のグローバル化や国際化の進展、更には海外への直接・間接投資の増大に伴い<sup>(4)</sup>、国際的租税徴収問題が発生して滞納となる事案（以下「海外滞納事案」という）が増加することが予想され、なかでも国際課税事案は新たな徴収問題を惹起している。すなわち、国内にある子会社や代理人等を PE 認定して課税したとしても納税義務者である外国法人が納税に協力しない場合

- (2) 宮武敏夫「国際的脱税および租税回避」（租税法研究第 10 号・1982）33 頁以下では、国際的租税回避の方法として、①タックスヘイブンの利用、②トランスファー・プライシング、③租税条約の利用、④人的移転、⑤物的移転、⑥トラストの利用、⑦所得種類の変更、があげられている。
- (3) 米国ローンスタース案（2003 年 7 月 17 日日本経済新聞朝刊）やガイダント・コーポレーション事案（2003 年 10 月 10 日朝日新聞朝刊）が発生している。ローンスタース案では、日本国内の不良債権への投資事業で得た利益を国内に PE がいないとして申告していなかったが、日本国内の子会社等を PE と認定して約 140 億円を追徴している。ガイダント・コーポレーション事案では、日本・オランダ租税条約や、事業に関与せずに利益が分配される匿名組合契約を使って両国で課税されないようにする「税逃れ」をしたと認定して、約 19 億円を追徴している。
- (4) 対外証券投資（ネットベース）は平成 9 年に 36,700 億円まで落ち込んだものの、その後は毎年増加傾向を示し、平成 14 年度は、145,944 億円まで回復しており、平成 15 年も増加見込みである（財政金融統計月報 620 号・2003. 12）。

（日本には課税権がないと主張して納税しない場合）には、現実にはいくら多額の賦課決定をしたとしても画餅に帰すこととなってしまうであろう。今後は、このような国際課税に起因して徴収困難となる事案が発生するおそれがある。

## 第2節 海外滞納事案に対する対応

海外滞納事案に対する対策としては、①海外居住者に対する納付催告又は電話催告、②国内財産の調査、③海外財産調査及び送金調査、④出入国調査、及び⑤国外長期滞在機関（国税庁）への情報収集依頼、などがあげられる<sup>(5)</sup>。国内における財産調査によって滞納者の国内財産が把握できればさほど問題はないが、国内財産が皆無で、かつ海外財産調査等により海外に財産を保有していることが把握できた場合には、何らかの徴収方途がないかが問題となる。

海外滞納事案に特有の問題は、海外にある財産の調査や滞納者の状況の把握の仕方であろう。そこで、まずこの海外財産の調査方法について現行の法制度及び執行実務上の取扱いを概観する。ただし、以下の方法により海外財産が把握できたとしても、納税者の任意の納付がない限り、海外財産から直接に徴収することはできない。海外財産に対する強制徴収は、執行管轄権の行使に基づく強制措置であり、相手国の明示・黙示の同意又は条約上の規定（個別又は（共助）条約による一般的同意）がない限り、行うことはできないからである<sup>(6)</sup>。ここに、海外滞納事案の徴収における根本問題（限界）が存する。

ところで、滞納者が海外に保有する財産に対して滞納処分を執行することが

---

（5） 對馬修「国税徴収法施行地外における滞納処分の執行について」（税務大学校論叢第29号・1997）43頁参照

（6） 山本草二「国際法（新版）」（有斐閣・1995）240頁は、「逮捕、召還令状の発給、捜査、税務強制調査、文書提出命令の送達と執行など、執行管轄権に基づく強制措置は、原則としてそれぞれの自国領域内に限り認められる。したがって、外国の領域に立ち入って執行管轄権を行使できるのは、一般国際法上の根拠があるか、司法共助・捜査共助に関する取極めなど両国間に特別の条約がある場合、または相手国の明示・黙示の同意に基づく場合に限られる。」と述べておられる。

できないことは、主権国家の並存する国際社会の本質から明らかであるが、滞納者が破産又は倒産した場合には破産手続や国際倒産手続を活用して租税債権を徴収することができないかが従来から議論されてきた<sup>(7)</sup>。これは最近の国際倒産法制の審議の過程においては、租税債権については学説や判例の蓄積に委ねることとして避けられてきた問題である<sup>(8)</sup>。したがって、この問題についても国際倒産法制を概観しつつ検討したい。

## 1 海外財産調査の方法

### (1) 租税条約に基づく情報交換規定の活用

わが国が締結している租税条約<sup>(9)</sup>にはスイスとの条約を除いてすべて情報交換規定が存在する。例えば、日米租税条約第 26 条は、「両締約国間の権限のある当局は、この条約の実施又はこの条約の対象である租税に関する詐欺若しくは脱税の防止に必要な情報を交換するものとする。」と規定しており、第 27 条の徴収共助規定に関連して租税の特典を利用できる者であるかの認定等の確認資料として情報提供を依頼することは可能であろう。しかし、一般の海外滞納事案に関して、米国に居住する滞納者の財産調査を依頼することができるかは問題である。日米租税条約第 26 条は「この条約の実施のため必要な情報」を交換する旨規定しており、租税条約上、徴収共助の対象とならない一般滞納者の財産調査に基づく情報提供までは含まれないと解する。

ところで、平成 15 年度の税制改正において、租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（以下「租税条約実施

---

(7) 石黒一憲「国際倒産と租税」（貿易と関税・1995. 3）、ボーダレス・エコノミーへの法的視座（中央経済社・1992）第 6 章「国際倒産と租税—国際的な税の徴収共助制度との関係において—」151 頁以下、栗谷圭一「国際的倒産手続における租税債権の徴収」（NBL559 号・1994. 12. 15）

(8) 山本和彦「国際倒産法制」（商事法務・初版・2002 年）365 頁

(9) わが国は 55 カ国との間で租税条約を締結している（平成 15 年版租税条約関係法規集参照）。

特例法」又は単に「実施特例法」という)が改正され、租税条約の規定に基づく情報交換に対応するための質問検査権が新たに創設された<sup>(10)</sup>。租税条約実施特例法第9条(平成15年4月1日施行)は、「情報提供のための質問検査権」とは、租税条約の情報交換規定に基づいて相手国から情報提供要請があった場合に、相手国に対する情報提供のための資料収集を目的として行使される質問検査権をいうとしているので、海外滞納事案において滞納者の財産調査を依頼することはできない。また、一般滞納者については質問検査権行使による情報収集はできず、情報提供要請に応じることもしないこととなる。

## (2) 国外長期滞在調査機関の活用

国外長期滞在調査機関に依頼して国外における財産調査や滞納者の現況調査等を行うことができる。ただし、国外長期滞在調査機関は現行制度の下では質問検査権を有していないため、外観調査又は登記簿調査あるいはインターネット等の情報源を活用した調査などいわゆる公表資料の調査が中心であり、調査対象には限界が存する。

## (3) 在外公館を介した情報収集

在外公館を活用した情報収集依頼は、正式の国家間の外交的儀礼に基づいて認められる情報収集であり、手続面で慎重さが要求され、また回答に

---

(10) わが国はこれまで、租税条約に基づく情報交換を目的として情報収集を行うための権限が税務当局になく、条約相手国から情報提供の要請を受けても、調査権を行使することなくして入手できる情報か、さもなければ税務当局が内国税の調査により得ることができた情報でなければ、相手国に提供することができない状態にあった。しかし、情報交換は相互主義が原則となっており、相手国の情報提供要請に十分応える体制ができていないと、当方が相手国に情報提供を要請する場合にも十分な情報を得ることができず、適正な課税の確保ができないという問題が指摘されていた。2000年4月に公表されたOECDの「銀行秘密レポート(“Improving Access to Bank Information for tax purposes”)」では、税に関する情報交換促進のため、これまでのわが国のように「自国の課税利益(Domestic Tax Interest)」がある場合にしか情報提供要請に対応できないような国に、2003年4月までに、そのような国内法制を再検討して所要の改正を行うよう勧告があり、これに応える形で情報交換に対応するための質問検査権が創設された(平成15年「改正税法のすべて」492～493頁)。

も時日を要するという問題があり、実務家レベルの事案処理としてはあまり現実的な方法ではない。

#### (4) 徴収職員の海外派遣（大使館での面接を含む）

租税徴収の専門家である徴収職員を海外に派遣して現地での財産調査や現況調査が可能となればより効率的な資料情報収集が可能となる。しかし、徴収職員の国外における徴収活動は直ちに公権力行使（徴収権の域外適用）として相手国の主権侵害の問題を惹起することとなる<sup>(11)</sup>。したがって、相手国の国家的同意又は条約上の規定がない限り、徴収職員を海外へ派遣して徴収活動を行うことはできない（仮に、相手国の同意を得て海外に徴収職員を派遣できたとしても徴収職員に質問検査権が認められていない現行制度の下では、収集できる資料情報は限定的である。）。

また、海外にある日本大使館（領事館を含む）に滞納者が出頭してきた場合に、大使館内で滞納者と納税相談を行い、あるいは現金領収することが相手国の主権侵害になるかが問題となる。外交使節団の公館は不可侵であり、接受国によるいかなる搜索・支配の対象にもなりえないとされ（ウィーン外交関係条約 22 条）<sup>(12)</sup>、接受国の官吏は、使節団の長の同意がない限り公館に立ち入ることはできず（22 条 1 項）<sup>(13)</sup>、公館は相手国の主権の及ばない場所ともいえるからである。このように公館の不可侵は絶対的であり<sup>(14)</sup>、滞納者の同意のもと大使館内で行われる現金領収や分割納付等の納付相談は主権の侵害には該当せず、国内法の下でも有効な法的効果を生ずるものと解することができよう<sup>(15)</sup>。

---

(11) 對馬・前掲（注 5）46 頁

(12) 山本・前掲（注 6）578 頁

(13) 山本・前掲（注 6）578 頁

(14) 山本・前掲（注 6）578 頁

(15) 米国は海外の大使館に税務調査官を常駐させている（宮武・前掲（注 2）42 頁）。

## 2 国際倒産処理手続に関する国内法制の整備

ある国家は他の国家の租税債権の徴収に協力しないというのが、Common Law 上の原則といわれており<sup>(16)</sup>、租税債権に基づき外国の裁判所に直接執行要求し、あるいは租税判決を得て外国の裁判所に提訴して執行を求めることができないのは今日では確立された(well-established)原則である<sup>(17)</sup>。しかし、国際倒産手続<sup>(18)</sup>を活用して租税を徴収できるかどうかは、別途研究すべき課題である<sup>(19)</sup>。そこで、最近の国際倒産手続に関する国内法の整備を踏まえ、これまでの学説・判例を整理し、検討してみたい。

### (1) 国際倒産処理手続に関する国内法の規定

平成 11 年 12 月 14 日に成立した民事再生法（平成 12 年 4 月 1 日施行）に始まり、平成 12 年 11 月 21 日に成立した外国倒産処理手続の承認援助に関する法律（以下「外国倒産承認援助法」という。平成 13 年 4 月 1 日施行）と、その後の破産法（旧 3 条 1 項の規定の削除）、会社更生法（旧 4 条 1 項が削除され、保全管理人の権限を規定する 32 条 1 項において、括弧書で「日本国内にあるかどうかを問わない」と注記）及び民事再生法の一部改正<sup>(20)</sup>により、国際倒産手続に関する国内法の整備が行われてきた。これらの一連の国際倒産処理手続の整備により、これまで企業活動や経済取引の

(16) 中里実「国際租税法上の諸問題」（総合研究開発機構・昭 60.6.10）142 頁

(17) William S. Dodge “Breaking the Public Law Taboo” 43 Harv. Int’l L.J. 161  
これはいわゆる租税債権不執行の原則(Revenue rule)と呼ばれるものである。

(18) 各国の国際倒産法には、自国手続の効力を（他国が認める範囲で）海外の資産等との関係でも広く及ぼし、反面、外国倒産手続の自国における効力も一定要件の下で認めて行こうとする主義（普及主義）と、右の両面で自国の領域にこだわって国際的な効力を否定する主義（属地主義）とがある（石黒一憲「グローバル経済と法」（信山社・初版・2000 年）403 頁）。

(19) 山本・前掲（注 8）365 頁は、「唯一の問題は、オプションとされている外国租税等の債権者の処遇であったが、新法はこの点について何らの規定も置いていない。これは外国租税債権者の手続上の権利行使を当然に認めることを意味するものではなく、その点はあげて解釈に委ねたものと解されよう。」と述べておられる。

(20) 外国倒産承認援助法附則第 2 条によって、外国再生手続の国内的効力について属地主義を定める旧第 4 条第 1 項は削除された。

国際化に対応できないとして批判の強かったわが国の属地主義的な倒産法制は根本的に改められ、国際協調主義に立脚した倒産法制が諸外国に先駆けて整備されることになった<sup>(21)</sup>。

まず、国際的な倒産事件について日本の裁判所が倒産事件を追行できるかという国際倒産管轄の問題（法律・条約に規定がなく学説の争いがあった。）について各倒産法の中で個別に承認することにより立法的な解決が図られた<sup>(22)</sup>。

次に、従来から批判のあった自国倒産手続の対外的効力についての属地主義の廃止が検討され、民事再生法 38 条 1 項においてはじめて対外的効力が規定された。その後、前述のように破産法や会社更生法の属地主義の規定が削除され、さらに外国倒産承認援助法の成立により、国内倒産手続の対外的効力及び外国倒産手続の対内的効力が、それぞれ認められることとなった<sup>(23)</sup>。

## （２）国内倒産処理手続の対外的効力

わが国が従来採用していた属地主義<sup>(24)</sup>については、①倒産処理手続が開始された国以外にある債務者の財産から債権者が抜け駆け的に債権を回収することや、②債務者が弁済に充てるべき財産を倒産処理手続が開始され

(21) 深山卓也ほか「外国倒産承認援助法等の概要(1)」(NBL704 号・2001) 46 頁

(22) 山本・前掲(注 8)134 頁以下

(23) 破産法旧 3 条 1 項、和議法 11 条及び会社更生法旧 3 条 1 項は、国内倒産処理手続について対外効を認めない方針をとっていたが、民事再生法の制定の際には属地主義を定める破産法旧 3 条 1 項のような規定は置かれず、対外効の観点では属地主義を廃棄することが前提にされていたとされる（山本・前掲注（8）145 頁）。なお、民事再生法の制定に伴い和議法は廃止された。また、旧破産法 3 条 1 項、会社更生法旧 4 条 1 項は削除された。

(24) 国際倒産法制が整備される以前から、厳格な倒産属地主義に対しては、「破産の一般執行たる性格は、破産の国際的（対内的および対外的）効力が当然に承認されることを妨げるにとどまり、外国が日本における破産の対外的効力を自発的に承認するならばその効力をあえて日本国内に限定する必要はない。逆に、国際条約または国際礼譲にもとづいて外国破産の効力を日本国内で承認することが妨げられるわけでもない」と論じ、学説による修正・緩和が図られていた（貝瀬幸雄「国際倒産法序説」（東京大学出版会・初版）24 頁以下参照）。

た国以外の国において費消・隠匿することが許容されることになるため、経済取引の国際化が進展している現在の社会情勢の下では、国際的にみて公平かつ適正な倒産処理を行うことを困難にするものであるとの指摘がなされていた<sup>(25)</sup>。

そこで、再生債務者の財産の管理処分権に関して民事再生法38条1項は、「再生債務者は、再生手続が開始された後も、その業務を遂行し、又はその財産（日本国内にあるかどうかを問わない）を管理し、若しくは処分する権利を有する。」と規定し、また、会社更生法32条1項も保全管理人による会社の財産の管理処分権について民事再生法と同様に括弧書で「日本国内にあるかどうかを問わない」と注記し、対外的効力を容認している<sup>(26)</sup>。さらに、破産法旧3条を削除したことにより破産法上も対外的効力が承認され、国内倒産手続の対外的効力に関する国内法制が整備された。

### （3）外国倒産処理手続の対内的効力

外国倒産承認援助法第1条は、「この法律は、国際的な経済活動を行う債務者について開始された外国倒産手続に対する承認援助手続を定めることにより、当該外国倒産処理手続の効力を日本国内において適切に実現し、もって当該債務者について国際的に整合のとれた財産の清算又は経済的再生を図ることを目的とする。」と規定し、外国倒産手続が裁判所の承認手続により国内的に効力を有することが明らかなされている<sup>(27)</sup>。企業の国際的活動が活発化しており、国際的な倒産事件に対処するため、国際協調主義の観点から新たに創設されたものである。

---

(25) 深山卓也ほか「外国倒産承認援助法の概要(4)」(NBL707号・2001)50頁

(26) 山本前掲(注8)145頁は、「国内手続の効力が外国財産にも及ぶことについては明示的な規定を設けることは、相手国の国家主権の観点等から望ましくはないと判断されたものではないかと推測される。」と述べておられる。

(27) 深山ほか前掲(注21)が承認援助法の制定理由について詳細に述べている。

### 3 国際倒産処理手続の活用

#### (1) 租税債権の対外的効力（及び対内的効力）

前述したわが国における国際倒産法制の整備の過程においては、租税債権の取扱いには特に議論の対象とはなっていなかったようである<sup>(28)</sup>。これに対し、国際倒産モデル法<sup>(29)</sup>の初期の審議においては、租税債権の取扱いが重要な論点となっていたが、国内倒産手続への外国債権者のアクセス権を定めている第13条では、脚注によりオプションを認め、外国租税債権及び社会保障債権を内国手続から完全に排除する余地を認めている<sup>(30)</sup>。このような国際倒産モデル法の制定における議論や、租税債権の行使（租税債権者のアクセス権を容認すること）に対する各国の消極的態度を考慮して、新しい国際倒産法制の中で何ら規定が置かれていないものと思われる。

ところで、外国の租税債権については伝統的に外国租税債権不執行の原則（Revenue Rule）が妥当するとされている<sup>(31)</sup>。外国租税債権不執行の原則とは、租税は一般の民事債権とは異なり、外国の裁判所に債権の取立訴訟を提起し、あるいは国内の裁判所で債権の確認訴訟の勝訴判決を得て外

---

(28) その理由としては、後述するように国際連合国際商取引委員会（UNCITRAL）における国際倒産モデル法の審議過程において、租税債権の取扱いは国家主権との関係で微妙な問題があるとしてオプションとされたことから（山本・前掲（注8）240頁参照）、議論の対象から除外されたものと思われる。

(29) 1997年5月に開催されたUNCITRAL第30回総会において「国際倒産モデル法（Model Law on Cross-Border Insolvency）」が採択されている（山本・前掲（注8）195頁参照）。

(30) 山本・前掲（注8）240頁。同240頁によると、オプションとされた理由として、①外国の公的債権の行使は各国の主権を害する恐れがあること、②そのような権利行使の相互承認は条約によってハーモナイズを図るべきで、モデル法による対応は適当でないこと、などがあげられている。

(31) Revenue rule の起源は、18世紀の英国における *Holman v. Johnson* 事件において Mansfield 判事が「いかなる国も他国の歳入法を顧慮（take notice）してはならない」と判示して、関税法違反の契約の効力を有効とすることで貿易の促進を図ったのが始まりとされている。その後は、外国の租税債権の徴収を拒否する理由としてこの原則は広く採用されていった（William S. Dodge, *supra* note 17 参照）。

国の裁判所に租税債権の承認・執行を求めることはできないとする原則である。したがって、外国での租税判決の執行をわが国に求めてきた場合には、わが国の裁判所は国内での租税債権の執行（徴収）を拒絶することになる。逆に、外国に対してもわが国の租税当局は租税債権の徴収を求めることができないことになる。ところが、国際倒産手続を活用した租税債権の回収については、租税債権のみが徴収対象となっている場合には外国租税債権不執行の原則により承認することができないとしても、外国管財人の求める債権額の一部として租税債権が含まれている場合には、国際倒産処理手続を活用した租税徴収ができないかが問題となる<sup>(32)</sup>。なお、米国では後述するようにこの原則自体に対して批判する学説も多い。

## （２）国際倒産処理手続における租税債権の取扱い

### （ｉ）学説の状況

#### A 消極説（国際倒産処理手続による租税債権の徴収を否定）

国際的倒産事案において外国管財人が日本国内の財産について執行申立てをしてきた場合にどうなるか。債権が民事債権のみである場合には、外国管財人の要求に応じることに何の問題もないが、債権の中に外国の租税債権が含まれている場合に執行申立てを認容できるかが問題となる。この点に関し、石黒教授は、「徴収共助の枠組みを一切バイパスする、外国の租税債権・租税判決の、民事事件としての外装の下になされるわが国での行使・承認は、わが裁判所によってなされ得ない。内国倒産手続との関係でもこの点は同じである。これは国家対国家の問題なのである」<sup>(33)</sup>と述べられ、外国の破産管財人がわが国の裁判所に対し日本国内にある財産に対する執行を求めてきた場合には、その承認・執行を

(32) 野一色直人「国際倒産における外国租税債権徴収の法的な課題について」（税務大学校論叢第33号・1999）424頁以下において、各国の倒産法等の改定作業、多国間、二国間条約を概観し、国際倒産における外国租税債権のあり方について論じ、現行の国際倒産処理手続による租税債権の徴収は困難であるため、国際倒産と外国租税債権に関する問題の解決に関して二国間破産条約締結の重要性を説かれている。

(33) 石黒一憲「国際倒産と租税」（ジュリストNo.981・1991）82頁

認めることはできないとされる。破産管財人は民事的外装をまとった藁人形であり、外国管財人への財産引渡しを容認することは外国主権の域外行使（日本国内での）を認めることになるというのがその理由である。

#### B 積極説（国際倒産処理手続による租税債権の徴収を肯定）

この点に関し、英米法においては、破産管財人を債務者の包括承継人とみる考え方が有力であり、破産管財人が債務の承継者として財産を管理処分することができ、破産管財人が登場する場面では Revenue Rule の適用が制限されることを理由に、倒産処理手続を通じた租税債権の徴収に積極的な見解も存在する<sup>(34)</sup>。すなわち、「イギリスにおいては、外国倒産手続における唯一の債権者が外国租税債権である場合はともかくとして、外国破産手続に私債権と外国租税債権とが混在している場合には、外国租税債権への弁済に充てられる部分も含めて、外国管財人はイギリス国内財産の引渡しを受けられる可能性があるといえよう。」<sup>(35)</sup>とされる。そして、米国においても外国管財人に対する支払いを容認しており、わが国においても外国倒産手続の国内的効力を認める方向で解釈が進んでいることを踏まえ、外国管財人に日本国内の財産を引き渡してもさしつかえないとされ、したがって、わが国も破産管財人が外国にある財産の回収金の中から優先的に租税債権の回収を図ることができると論じている<sup>(36)</sup>。

#### （ii）判例の状況

国際倒産処理手続による租税債権の徴収の可否について直接判断した判例はまだ見当たらないが、懲罰的損害賠償(punitive damages)について外国判決の執行を拒否した萬世工業事件判決が注目される。

#### A 萬世工業事件（東京地判平成3年2月18日・判例時報1376号79頁）<sup>(37)</sup>

(34) 栗谷桂一「国際的倒産処理手続における租税債権の徴収」（NBL559号・1994）

(35) 栗谷・前掲(注34)11頁

(36) 栗谷・前掲(注34)14頁

(37) 石黒一憲「ボーダレス・エコノミーへの法的視座」（中央経済社・1992年）133頁

## 【事案の概要】

日本法人Yの出資により設立された米国法人Aと米国オレゴン州のパートナーシップであるXとの間でAの同州工業団地内への進出を巡って紛争が生じ、Aは、Xらが欺罔的行為を行ったとして、右工業団地内の土地の賃貸借契約に法的拘束力がない旨の確認的宣言を求めるとともに、Xに対して損害賠償を求める訴えを米国カリフォルニア州上位裁判所に提起した。これに対して、Xは、A、Y及び右両者の取締役であるBが詐欺的行為を行ったとして、同人らに対し損害賠償を求める反訴を提起した。

同裁判所は、陪審による審理に基づき、右賃貸借契約に法的拘束力がない旨を宣言する判決を言い渡したが、同時にXの反訴請求を認め、Yらに対して補償的損害賠償として425,251米ドルの、Yに対しては右に付加して懲罰的損害賠償として1,125,000米ドルの支払いを命じ（Aに対する請求は認めなかった）、右判決は控訴審においても維持され、確定した。本件は、Xが右外国判決について執行判決を求めた事件である<sup>(38)</sup>。

## 【争点】

懲罰的損害賠償を命じた部分の承認が認められるか。

## 【判旨】

以下のとおり判示して、懲罰的損害賠償を認めた外国判決の執行は公序に反するとしてXの請求を棄却した。

### ① 懲罰的損害賠償は外国判決承認の対象となるか

「懲罰的損害賠償は、直接的には私人間の権利に関わるものであり、懲罰的損害賠償を求めるかどうかも私人の意思如何にかかっていること等からすると、これを刑罰と同視することは正当でないし、そもそ

---

以下、小林秀之「懲罰的損害賠償と外国判決の承認・執行〔上〕〔下〕」（NBL473号・477号）、道垣内正人「アメリカの損害賠償判決について、懲罰的賠償部分の日本での執行を認めなかった事例」（判例時報1388号202頁）がこの判例を詳細に分析している。

(38) 判例時報1376号79頁参照

も不法行為の効果としていかなる法的効果を付与するかは、その国の法律思想ないし伝統に根ざす司法政策の問題であるから、我が国の法制上懲罰的損害賠償が認められていないからといって、あるいは、懲罰的損害賠償が刑事的な目的を有するからといって、これを命ずる外国判決が如何なる事案についてであれ一切承認の対象とならないとすることは相当でないというべきである。」

## ② 懲罰的損害賠償と公序（本件外国判決の認定事実）

「外国判決が我が国の公序に反するかどうかを判断するに際しては、当該法制度それ自体の我が国の公序との抵触の如何を問題にするのではなく、あくまでも具体的事案について、当該外国判決の認定事実を前提としつつ、執行される内容及び当該事案と我が国との関連性の双方からみて、当該判決の執行を認めることが我が国の公益や道德觀念に反する結果となるか、あるいはその執行により我が国の社会通念ないし道德觀念上真に忍びない過酷な結果がもたらされることになるかどうかの点を判断すべきである。」

## ③ 我が国の公序との抵触の有無について

「・・・ひとり、被告萬世に対して前記のような薄弱な根拠に基づき本件訴え提起時の邦貨換算にして約1億5000万円にも上る巨額の懲罰的損害賠償を命ずる外国判決の執行を容認することは、我が国における社会通念ないし衡平の觀念に照らして真に忍び難い、過酷な結果をもたらすものといわざるを得ない。」

「したがって、本件外国判決のうち懲罰的損害賠償を認めた部分の我が国における執行を認めることは、我が国の公序に反するものというべきである。」

## 【一審判決に対する評価】

この判決に対して石黒教授は、判旨が外国裁判所の事実認定を問題にしており、実質的再審査禁止原則（民事執行法 24 条 2 項）に反すると

して批判される<sup>(39)</sup>。そして、そもそも実損部分と区分された懲罰的損害賠償部分は原則として承認対象から排除されるという立場を示され<sup>(40)</sup>、本件の懲罰的賠償部分はまさに“懲罰”のためのものであり、承認対象から排除すべきものであるとされる（すなわち、承認要件論に立ち入るべきではない。）。

これに対し小林教授は、「懲罰的損害賠償そのものがわが国の「公序」に反するというのは困難だろう。」と述べ、「結局、個別的に懲罰的損害賠償の性格や機能を考慮しながら、日本法の観点からみて真に忍びがたい過酷な結果をもたらす場合に制限を加えていくという中間的なアプローチが妥当ではないか」とされ<sup>(41)</sup>、「日本法の観点から「相応な金額」と認められる範囲を超えた部分については、・・・「公序」に反するとして承認・執行を拒絶すべきであろう。」<sup>(42)</sup>と論じておられる。

道垣内教授は、民訴法 200 条（現行 118 条）及び民執法 24 条により承認・執行される判決は、「民事判決」に限られるというべきであり、本件外国判決のうち、懲罰的損害賠償の部分のわが国での執行は、その非民事判決性の故に否定されることになるとし、仮にそれが民事判決の範疇に入るとしても、懲罰的損害賠償の実質の「刑事的」性格から、公序に反するというべきであったと解される<sup>(43)</sup>、と述べておられる。

#### B 萬世工業事件（東京高判平成 5 年 6 月 28 日・判例時報 1471 号 89 頁）

前記東京地裁判決の控訴審判決である。本判決は、「・・・懲罰的損害賠償請求は、むしろ我が国の法制度上は罰金に近い刑事法的性格を持つものとみるべきこと、民事執行法 24 条、民事訴訟法 200 条にいう「外国裁判所の判決」というのは、我が国からみてその外国裁判所の判決が我が国の民事の判決に当たると認められるものであることを要するこ

(39) 石黒・前掲（注 37）149 頁

(40) 石黒・前掲（注 37）138 頁

(41) 小林・前掲（注 37・NBL477 号）24 頁

(42) 小林・前掲（注 37・NBL477 号）25 頁

(43) 道垣内・前掲（注 37）（判例時報 1388 号）206 頁

とを考えると、懲罰的損害賠償を命ずる米国の裁判所の判決をもって民事執行法、民事訴訟法の右各条が予定する外国裁判所の判決といえるかどうか自体が疑問である上、これが右各条にいう外国裁判所の判決に当たると解しても、民事訴訟法 200 条 3 号の公序の要件の適合性が問題とならざるを得ず、我が国の法秩序のありかたからいって、本件外国判決の執行を認めることは我が国の公序に反すると解される。」と判示した。

第一審判決が実質的再審査禁止原則に違反するとして学説から強く批判されたため<sup>(44)</sup>、懲罰的損害賠償制度を詳細に検討した上で、同制度による判決の承認適格性（民事判決性）自体に疑問を呈し、民事判決に当たるとしてもわが国の公序に反するとして控訴を棄却したものである。

C 萬世工業事件（最二小判平成 9 年 7 月 11 日・民集 51 卷 6 号 2573 頁）

前記東京高裁判決の上告審判決である。本判決は、懲罰的損害賠償の制度は、「悪性の強い行為をした加害者に対し、実際に生じた損害の賠償に加えて、さらに賠償金の支払を命ずることにより、加害者に制裁を加え、かつ、将来における同様の行為を抑止しようとするものであることが明らかであって、その目的からすると、むしろ我が国における罰金等の刑罰とほぼ同様の意義を有するものといえることができる。」とし、「不法行為の当事者間において、被害者が加害者から、実際に生じた損害の賠償に加えて、制裁及び一般予防を目的とする賠償金の支払を受け得るとすることは、右に見た我が国における不法行為に基づく損害賠償制度の基本原則ないし基本理念と相いれないものであると認められる。」から、「本件外国判決のうち、補償的損害賠償及び訴訟費用に加えて、見せしめと制裁のために被上告会社に対し懲罰的損害賠償としての金員の支払を命じた部分は、我が国の公の秩序に反するから、その効力を有しないものとしなければならない。」と判示し、上告を棄却した。

---

(44) 永井博史「懲罰的損害賠償を命じた外国判決のわが国における承認・執行の可否」(大阪経済法科大学法学論集 42 号・1998. 12) 212 頁

最高裁判決は、前記東京高裁判決と同様に、懲罰的損害賠償が罰金等の刑罰とほぼ同様の意義を有するものであり、公序に反するとして、執行判決を否定しているが<sup>(45)</sup>、これによって、今後、懲罰的損害賠償を命ずるアメリカの裁判所の判決は我が国においてその執行が拒否されることが確定されたものではない<sup>(46)</sup>、とされる。しかし、一般的な懲罰的損害賠償判決についてはわが国で承認・執行の対象にならないことが明確になったといえよう。

### (3) 米国における Revenue Rule に関する判例

米国では、国際倒産手続に関するものではないが、いわゆる RICO 法<sup>(47)</sup>に基づく賠償請求事案（いわゆるたばこ密輸訴訟）において Revenue Rule の適用の有無が争点となった判例が最近現れている。

A Reynolds 事件（The Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc 268 F.3d 103(2001)）

#### 【事案の概要】

1991 年にカナダ政府がたばこ税の課税強化に乗りだし、1 カートンあたり標準価格を 26 ドルから 48 ドルに引き上げた。売上とシェアの激減に直面したカナダ法人 A 社及び米国の取引先 R 社（米国法人）は次のようなたばこ税を回避するスキームを開発した。すなわち、A 社はカナダ当局に対しカナダで販売（消費）する意図はないと虚偽の申告をして米国の取引先 R 社にたばこを輸出し、R 社及びその関連会社（米国法人）がカナダの闇市場（black-market）で再販売して利益をあげていた。一部

---

(45) 最高裁判例解説平成 9 年〔中〕861 頁以下は、懲罰的損害賠償の支払を命ずる外国判決の我が国における執行の許容性に関する学説は、①承認・執行対象否定説、②公序違反説、③一部承認説に大別できるとしてその内容を解説し、本判決は公序違反説によることを明らかにした、と述べている。

(46) 最高裁判例解説平成 9 年〔中〕871 頁。

(47) Racketeer Influenced and Corrupt Organization Act の略で、「組織犯罪者に影響された腐敗組織規制法」と訳されている（佐伯仁志「アメリカ合衆国 RICO 法について〔上〕」（商事法務 1221 号・1990））。

はカナダ国境に近いニューヨーク州のインディアン居住区で販売されていた。

1992 年にはカナダ政府が輸出たばこ 1 カートンあたり 8 ドル課税したことから、これを回避するため A 社はプエルトリコにたばこの原料を船積みし、B 社（R 社の関連法人）がカナダで製造している A 社製品とそっくりのたばこを製造した。これらのたばこはカリブ海の FTZ を介してニューヨークに販売され、そこからカナダで販売するためインディアン居住区に持ち込まれた。1993 年にはこのスキームがばれないよう被告らは X 社を設立し、X 社を通じてカナダで販売していた。被告らはこのスキームを活用することによって数億ドルの利益をあげていた。1994 年にたばこ税が引き下げられたが、被告らは 1995 年から 1998 年にかけて引き続き販売していた。

このスキームにおいて被告らは米国の郵便及び通信を利用して受注・販売及び代金決済を行っていた。1997 年および 1998 年には X 社及び 21 名の個人がこれらの取引への関与を理由に起訴され、1998 年に X 社は不正取引により米国に商品を仕入れたとして有罪判決を受けている。

カナダ政府は RICO 法の民事執行規定に基づき被告ら（R 社ほか 6 社）に対し損害賠償の請求を行った。カナダ政府は、被告らは郵便詐欺（mail fraud）及び通信詐欺（wire fraud）により繰り返し法令違反を犯しており、①RICO 法違反により政府からたばこ税収入を奪い、②被告らの違法な行動を防止するための追加的執行費用が必要となった、と主張した。これに対し被告らは、外国の租税債権徴収は Revenue rule により行うことはできず、またカナダ政府は RICO 法で要求されている商業上の損害（commercial injury）を立証できておらず、訴訟提起できる者には該当しない、と反論した。

#### 【争点】

- ① カナダ政府の請求に Revenue Rule の適用があるか。
- ② 租税条約による徴収共助規定が適用されるか。

## 【判旨】

第2巡回区控訴裁判所の Katzmann 判事は次のように判示し、控訴を棄却した<sup>(48)</sup>。

- ① カナダ政府の RICO 債権の請求は失われた租税収入 (lost tax revenue) を回収するものであり、カナダの請求は Revenue Rule により禁止されている。カナダ政府に対する RICO 法上の損害を決定することは他国の主権行使ともいえる歳入法を執行することになり認められない。
- ② Revenue Rule の役割は他国の主権を尊重し、国家間の“相互の尊厳と保証”を維持することである。Revenue Rule を放棄すると米国の社会や文化形態に抵触する可能性のある外国租税法を執行するかどうかといった政策的に微妙な問題について決定しなければならなくなる。
- ③ カナダ政府の RICO 債権が徴収共助の対象となる債権かどうかは上述②の理由により判断できない。

このように Reynolds 事件では Revenue Rule を適用してカナダ政府の請求を拒絶したが、この判決に対しては学説の批判も多い<sup>(49)</sup>。

B Nabisco 事件 (The European Community v. RJR Nabisco, Inc. 150 F.Supp.2d 456 (2001))

同様に RICO 法の適用が争点となった Nabisco 事件において、ニューヨーク東地区地方裁判所も、Revenue Rule を適用して EC の請求を棄却している。Nabisco 事件では Revenue Rule も絶対的 (absolute) なものではなく、それを適用するかどうかは裁判所の裁量の問題であるとしてい

---

(48) Recent Case: Separation of Powers – Foreign Affairs–Second Circuit Holds That the Revenue Rule Bars a Foreign Sovereign’s Civil RICO Suit for Tax Revenue, 115 Harv. L. Rev. 2333 (2002) 参照

(49) 例えば、Elizabeth J. Farnam は、①RICO 債権は租税債権ではないこと、②RICO 訴訟で求める賠償金は失われた租税をはるかに超えていること、③RICO 訴訟の目的は損害の賠償ではなく、将来の RICO 事件の防止であること、を理由に批判している (77 Wash. L. Rev. 843 (2001))。

る。

C Nabisco 事件控訴審判決 (355 F.3d 123 (2004))

前記事件の控訴審である第2巡回区控訴裁判所の Sotomayor 判事も、「Revenue Rule は絶対的なものではない。債権の実質が外国租税法の行使であるとしても、当該ルールが適用される主権や域外管轄権の問題が存在しない場合には Revenue Rule は採用されない。」と判示したが、本件の場合には Revenue Rule が適用されるとしている。

RICO 法による3倍額賠償 (treble damages) と類似の機能を有する懲罰的損害賠償 (punitive damages) 命令の執行をわが国で認めることができるかどうかという点に関しては、前述したように通常の損害賠償 (実損部分) を越えた懲罰的賠償部分については外国判決の承認・執行の対象から排除されると解されるから<sup>(50)</sup>、RICO 法に基づくカナダ政府の請求は当然容認できないことになろう (請求権者がカナダ政府であること、政府の債権として国庫に入ることが予定されていること、などがその理由である。)

ただ、前述の米国における学説や判例にも見られるように米国においては、Revenue Rule 自体は絶対的なものではなく、個別事案ごとにその適用が判断されるというように変容を迫られているように思われる。少なくとも政府が直接損害賠償を請求し、あるいは失われた租税の徴収を求めること、さらには、破産管財人が租税のみの徴収を求めてきた場合にはそれを承認・執行することはできないとしても、破産管財人が国際倒産手続で回収する債権の一部に租税が含まれている場合の対応が、別途問題となる。

(4) 新国際倒産法制の下での租税徴収

前述の有力な見解<sup>(51)</sup>によると、租税債権の徴収は主権の行使そのものであるから、新国際倒産法制の下においても相手国の国家的同意あるいは徴

(50) 石黒・前掲 (注 37) 149 頁

(51) 第2節3(2)(i) A 参照

収共助条約に基づいて徴収する場合は別として、国際倒産手続を通じた租税の徴収は徴収権の域外的執行となり許されないと解される<sup>(52)</sup>。したがって、たとえ外国租税債権が全債権額の一部に過ぎない場合であってもわが国で承認・執行の対象にはならない<sup>(53)</sup>、とされる。

他方、外国租税債権不執行の原則については、徴収回避に利用されるおそれがあることから、米国の学者を中心に撤廃等を主張する者が多く<sup>(54)</sup>、また、オーストラリアやニュージーランドでは、相互主義を前提に、破産手続において破産管財人等が租税債権を徴収することを認めているといわれている<sup>(55)</sup>。したがって、各国が国際倒産モデル法を導入し国際倒産法制が整備されていくなかで、倒産の国際的調和の観点から租税債権不執行の原則の適用が制限される可能性もあり、今後の展開が注目される<sup>(56)</sup>。

- 
- (52) 石黒・前掲（注 37）153 頁は、「ドイツでも内国倒産手続における外国租税債権の「参加権」は否定されているが、もとよりわが国でも同様に解されねばならない。外国課税権の域外的行使（域外的執行）は、わが国の国家的同意がない限り拒絶されねばならず、個々の裁判官にはかかる国家的同意を与える権限がないからである。」と述べておられる。
- (53) 石黒・前掲（注 33）85 頁は、例えば 30%が租税債権で 70%が一般債権であるとして、当該外国課税当局が、右債権をわが国内の債務者に対して私法上の債権を有する私人に譲渡し、この者がそれをワン・セットとしてわが国で請求した場合、米国家上の典型的な懲罰賠償や 3 倍額賠償を一般の損害賠償と区別して扱い、前者の部分についてはわが国での請求や承認・執行をなし得ないとの処理をするのと同様である、としている。
- (54) William J. Kovatch, Jr “RECOGNIZING FOREIGN TAX JUDGEMENTS: AN ARGUMENT FOR THE REVOCATION OF THE REVENUE RULE” 22 Hous. J. Int’l 265 (2000)。
- (55) Philip Burgess “Globalization Comes to Tax Collection”, Tax Notes International (Volume 34, Number 6, 10 May 2004), at 645
- (56) 「国際金融倒産」（トラス 60 研究叢書・経済法令研究会・1995）160 頁で、貝瀬幸雄教授は、「石黒論文について「課税権の域外的執行」という視点を貫徹する分析は明快であるけれども、国際倒産法の領域では、外国租税債権不執行の原則自体の再検討がこころみられており、倒産の国際的調和の観点から新たな照明をあてる余地があるのではなかろうか。」と述べておられる。

#### 4 小括

本節では、現行制度における海外財産調査の手法及び国際倒産手続による租税債権の徴収について検討してきた。

前者については、租税条約に基づく情報交換規定はあるものの一般滞納者の財産調査について外国課税当局の協力を得るのは困難であり、またその他の財産調査についても国家主権の壁があり、限界が見られた。

後者の国際倒産処理手続を活用した租税債権の徴収については、新たな国際倒産法制の下における判例・学説の蓄積による変容の可能性はあるものの、現時点では伝統的な租税債権不執行の原則（Revenue Rule）による制約があり困難ではないかと思われる。懲罰的損害賠償や RICO 法による賠償請求が非民事的性格の債権であるが故に、その判決の承認・執行が拒絶されていることから、非民事的性格のいっそう強い租税債権（国家主権の発動そのもの）については、たとえ国際倒産手続において外国管財人が請求したとしても承認・執行の対象とはならないと解することができる。

### 第3節 国際間の徴収共助

本節では、次章において条約上の徴収共助規定を考察する前提として、徴収共助の性質を他の共助制度と比較することによって明らかにしておきたい。

#### 1 国際間の徴収共助の意義

租税債権の徴収共助については、実体的租税法規に基づき発生する租税債権を確保すべく租税当局のとるすべての行動という意味（広義）と、租税の徴収手続すなわち租税債権徴収のための当局の行動を正当化する一連の手続という意味（狭義）の広狭二つの意味があるといわれる<sup>(57)</sup>。

国際間の共助においては、要請国は、被要請国に対し徴収権能を放棄する

---

(57) Maria Amparo Grau Ruiz “Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims” (2003) Kluwer Law International, at 9

わけでも、権限を委任するわけでもなく、また、被要請国が要請国から権限を引き継ぐわけでもないとされる<sup>(58)</sup>。被要請国の行動は、理論的には、要請国との国際的合意に基づき要請国が付与した権限を要請国のために行使する代理人 (agent) の行動にたとえられる<sup>(59)</sup>。

条約上徴収共助の定義は置かれていないが、一般的には、徴収共助とは、要請国の要請に基づき、一定の条件の下で、自国の租税債権と同様に、要請国の租税債権を徴収することである（多国間税務執行共助条約第 11 条、OECD モデル条約第 27 条）。わが国が締結した二国間租税条約では、条約上の特典を不正に利用することを防止する観点から徴収共助規定が設けられ、この条約を実施するための実施特例法が昭和 44 年に制定されている。

ところで、徴収共助と実質的に類似の機能を果たすものとして外国租税判決の承認・執行制度がある。刑事や租税判決ではない通常の外国判決の承認・執行は、あくまでも民事の問題であり<sup>(60)</sup>、それを承認・執行するかどうかは、承認・執行する側の独自の法政策に基づくもので、承認・執行は、何ら国際法（一般国際法）上の義務ではない<sup>(61)</sup>、とされる。これに対し外国租税判決は、たとえそこで一定金銭の給付命令がなされたとしても（民事手続が当該外国で用いられたとしても）、この制度の枠外にある<sup>(62)</sup>、とされている。これは前節でみたように英米諸国では Revenue Rule として知られるコモンロー上の原則であり<sup>(63)</sup>、外国租税判決は、承認・執行の対象とはならないとされて

---

(58) Maria Amparo Grau Ruiz, *supra* note 57, at 40

(59) Maria Amparo Grau Ruiz, *supra* note 57, at 42

(60) 石黒・前掲（注 37）134 頁

(61) 石黒・前掲（注 37）133 頁

(62) 石黒・前掲（注 37）134 頁

(63) Revenue Rule の支配する状況下では、どの国も米国の租税法を承認せず、租税判決の執行もしないことから、滞納者が海外に居住している場合には、米国に帰国するか米国内に資産を有していない場合には、徴収できないことになる。Revenue Rule を廃止すると米国はより多くの歳入を確保でき、租税回避目的の移住も減少する。同原則はただ租税回避をもたらすだけであり、外国の租税判決の承認・執行は国際協力を促進するとの指摘がある (Kovatch, *supra* note 54)。

いる。したがって、外国民事判決の承認・執行制度と外国租税判決の承認・執行制度及び徴収共助は明確に区別しなければならず<sup>(64)</sup>、外国租税判決の承認・執行が認められていない現在の法制度の下では、海外滞納事案を解決するための手法として国際間の徴収共助制度の枠組みを構築する必要があると考える<sup>(65)</sup>。

## 2 徴収共助条項の種類（一般的徴収共助と制限的徴収共助）

わが国が締結している二国間租税条約における徴収共助条項は、いずれも制限的徴収共助条項といわれるものである。つまり、徴収共助の対象となる租税は、第三国の居住者が租税条約の特典を不正に利用した場合に他方の締約国が課した租税に限定して徴収する義務を負うというものである<sup>(66)</sup>。

これに対し、多国間税務執行共助条約の徴収共助は、一般的徴収共助条項であり、通常の滞納税について共助要請できるとするものである。最近、オランダがドイツと締結した執行共助条約も一般的徴収共助条項であり、米国はカナダなど数カ国と一般的徴収共助条項を含む租税条約を締結している。

## 3 その他の国際共助

共助として古くから存在するのは国際司法共助であり、証拠の収集や証拠調べ（国際民事証拠共助）が送達に関する共助等と一体的に利用されてきた<sup>(67)</sup>。

(64) 石黒・前掲（注 37）159 頁は、アメリカにおいては、他州の刑事判決や租税判決も、一般の民事判決と同様にこれを承認・執行し得るとの考え方が、とくに最近、有力に示され、それが他国のその種の判決（等）の承認・執行についても推し及ぼされつつあると指摘し、「承認」と「共助」との区別を、不当に相対化するものであって、断じて支持し難い、と述べておられる。

(65) 国際間の徴収共助には破産条約における共助もあり、二国間の破産条約を締結する共助枠組みも考えられる（野一色・前掲（注 32）424 頁以下参照）。

(66) たとえば、第三国に居住する者が、米国の居住者としてわが国において利子・配当等の投資所得につき、軽減税率の適用を受けるような場合がこれに当たる（小松芳明「逐条研究日米租税条約」（税務経理協会・平成 9 年第 3 版）242 頁）。

(67) 多田望「国際民事証拠共助法の研究」（大阪大学出版会・2000 年初版）19 頁以下参照。

すなわち、1896 年には「民事訴訟手続に関するハーグ条約」が締結され、証拠共助のみならず送達や訴訟救助など、司法に関する協力関係を幅広く規定していた<sup>(68)</sup>、とされる。その後、1905 年の「民事訴訟手続に関するハーグ条約」として生まれ変わり、第二次世界大戦後の 1954 年には、現在では一般に「民訴条約」と呼ばれている「民事訴訟手続に関するハーグ条約」が新たに作成されている（日本は 1970 年に批准・発効）<sup>(69)</sup>。また、1970 年には「民事又は商事に関する外国における証拠の収集に関するハーグ条約」が成立している（1999 年 12 月 1 日現在 30 か国が加盟、日本は未加盟）。

このような国際司法共助とは別に、刑事の分野でも国際間の捜査共助等の共助制度が活用され<sup>(70)</sup>、また国連麻薬新条約 5 条による没収共助などもある<sup>(71)</sup>。

さらに、国際間の共助には破産条約における共助があり<sup>(72)</sup>、競争法に関する二国間協定や執行援助協定も存在する<sup>(73)</sup>。

本稿で考察の対象とするのは租税債権の徴収共助（狭義の徴収共助）であり、国際司法共助等とはその性質を異にし、被要請国に対し執行管轄権（徴収権）の発動を要請するものである。

---

(68) 多田・前掲(注 67)21 頁

(69) 1999 年 12 月現在、39 カ国が加盟している（多田・前掲（注 67）23 頁）。

(70) 第 3 章第 1 節 3 参照。

(71) 三浦守「麻薬新法における没収・追徴に関する保全手続及び国際共助手続の概要」（ジュリスト 992 号・1991）。

(72) 野一色・前掲（注 32）445 頁

(73) 村上正博「競争法に関する二国間協定と国際的執行体制」（日本国際経済法学会年報第 9 号(2000)）参照。

## 第2章 租税条約における徴収共助規定

海外滞納事案を解決するためには、国際間の徴収共助が重要となってきたのは前章で見たとおりである。多国間の徴収共助はベネルックス条約において初めて盛り込まれ、その後、北欧諸国の税務執行協力条約や OECD の多国間税務執行共助条約が成立している。本章では、多国間税務執行共助条約をはじめとする多国間条約や二国間条約の徴収共助条項の内容を検討する。

### 第1節 多国間税務執行共助条約

#### 1 多国間税務執行共助条約の概要<sup>(74)</sup>

税務についての相互執行協力に関する条約（The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters、以下「多国間税務執行共助条約」又は単に「多国間執行共助条約」という）は、1988年1月に成立し、1995年4月1日に発効している<sup>(75)</sup>。同条約は、OECD 租税委員会及び欧州評議会での長年の議論を踏まえ、国際的租税回避を防止するために締結され、①情報交換、②徴収共助、及び③文書送達について規定している。ただし、徴収共助及び送達については留保を付することができる（第30条）<sup>(76)</sup>。

(74) 多国間税務執行共助条約の概要については、川田剛「税務執行面における国際間の協力」（税経通信）、川田剛「国際課税の基礎知識」（税務経理協会・五訂版・2000年）第14章「国際間の税務協力」377頁以下に詳しい。

(75) 第28条2項により、5カ国の批准登録月の翌月から3ヶ月が経過した日の翌日に効力が発生することとされ、1994年12月にフィンランドが5番目の批准国となったため1995年4月1日に条約は発効しており（発効時の加盟国は、ノルウェー・スウェーデン・米国・デンマーク・フィンランドである。）、2004年5月末現在、9カ国が加盟している（その他の加盟国は、アイスランド・ベルギー・オランダ・ポーランド）。カナダが2004年4月28日に署名しているが、まだ発効していない。

(76) 米国は、1991年2月、徴収共助及び送達について留保したうえで批准している。米国が徴収共助について留保したことから、同条約の目玉ともいえる徴収共助の実効性に疑問が呈されている（川田剛「国際課税の基礎知識」（税務経理協会・五訂版・2000年）385頁）。米国が徴収共助について留保を付したのは、①米国は二国間租税

多国間執行共助条約は全 32 か条からなり、第 1 条が条約の目的及び人的範囲について規定し、執行共助には、①同時税務調査及び海外税務調査への参加を含む情報交換、②保全措置を含む徴収共助、③文書送達、が含まれる。情報交換については第 4 条から第 10 条に規定され、要請に基づく情報交換（第 5 条）、自動的情報交換（第 6 条）及び自発的情報交換（第 7 条）の三種類の情報交換制度があり、また同時税務調査（第 8 条）や国外での税務調査（第 9 条）に関する規定も設けられている。徴収共助については第 11 条から 16 条に、送達については第 17 条に、それぞれ規定されている。

## 2 多国間税務執行共助条約の徴収共助規定

### （1）徴収共助の概要

#### （i）徴収共助の対象となる債権

対象債権には、所得又は利益に課される税、所得又は利益と別にキャピタルゲインに課される税、純資産に課される税が含まれ（2 条 1 項 a 号）、地方政府又は地方公共団体が課す所得等に係る税、政府や社会保障機関に納付すべき社会保険料（social security contribution）も含まれている（2 条 1 項 b 号）。さらに、遺産税・相続税・贈与税、不動産に対する課税、付加価値税のような消費税、物品税、自動車保有税、自動車以外の保有税及び他の租税が含まれるが、関税は除外されている。

徴収共助の対象となる債権は、要請国において執行許可文書（the instrument permitting enforcement）の対象となっている租税債権で、かつ、締約国間で別に合意のない限り、不服申立てが行われていない租税債権である（第 11 条 2 項）。なお、租税債権が要請国の居住者ではない者に

---

条約上の徴収共助規定を利用したことがなく、米国に対する要請も多くなかったこと（Treasury technical explanation of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters）、②憲法上の適法手続に抵触する恐れがあること、③財産が適法手続によらず共助要請国に持ち出される可能性があること（租研・事務局「税務執行共助条約の内容とその行方」（租税研究 1988 年 10 月））、などの理由による。

対するものである場合には、締約国間で別に合意のない限り、もはや不服申立てできない債権が共助の対象とされ（同条 2 項ただし書）、納税者保護の観点からより厳格な要件が課せられている。

また、徴収共助を要請するためには、租税は課税済みである必要があるが、例えば米国の内国歳入法 6851 条から 6862 条に規定されている緊急賦課等の場合のような遅延による租税の損失を防止するための推計課税（provisional determination of liability）は共助対象に含まれると解されている<sup>(77)</sup>。

## （ii）徴収共助の方法

### ① 滞納処分

被要請国は、要請国から徴収共助の要請があると、自国の租税債権と同様に（as if they were its own tax claims）要請国の租税債権を徴収するために必要な措置をとることになっている（第 11 条 1 項）。必要な措置とは、自国の租税債権を徴収するために行う国内法の規定に基づくすべての措置をいい、司法機関がこれらの措置をとっている場合には、司法機関の措置も含まれる<sup>(78)</sup>。ただし、第 14 条の期間制限及び第 15 条の優先権条項に従うことが条件となっている。

### ② 保全措置

被要請国は、要請国の要請に基づき、たとえ租税債権について不服申立てが行われており、執行許可文書の対象となっていない場合であっても、保全措置をとることができる（第 12 条）。この保全措置には、財産の差押えや資産凍結が含まれる<sup>(79)</sup>。

### ③ 納税の猶予

---

(77) Karen B. Brown “Allowing Tax Laws to cross borders to defeat international tax avoidance: The convention on mutual administrative assistance in tax matters”, 15 BKNJIL 59(1989)

(78) Commentary on the provisions of the Convention（以下「コメンタリー」）パラ 112

(79) コメンタリー・パラ 126

被要請国は、自国の法令又は行政上の慣行に基づき、納付の延期や分割納付を認めることができ、そのためには最初に要請国に通告(inform)する必要がある（第16条）。

（iii）共助要請の添付書類

徴収共助を要請する場合には、①条約に規定する租税債権である旨の宣言書、11条2項の規定に従い租税債権の徴収を行う場合においては不服申立てのない旨の宣言書、②要請国における執行許可文書の公式謄本、③徴収又は保全措置に必要なその他の書類、を添付することとされている（第13条1項）。

要請国における執行許可文書が、被要請国において適当と認められ、かつ、被要請国で施行されている規定に従ったものである場合には、共助要請書の受領後遅滞なく、被要請国の執行許可文書によって受諾され、認定され、補充又は差し替えられるものとされている（同条2項）。

（iv）期間制限

租税債権をいつまで強制徴収できるかは要請国の法令に従って判断される（第14条1項）。期間制限については、①要請国の法令が適用されるべきである、②被要請国の法令が適用されるべきである、③いずれか短い期間とすべきである、という三つの見解があり、OECD租税委員会でも活発な議論が行われたが、要請国の法律の下で時効になっていない以上債権は徴収することができると考えられ、要請国の法令によるべきものとされた<sup>(80)</sup>。

共助要請を受けて被要請国が自国の法令に基づき行使する徴収活動は、第1項に規定する期間（租税債権の時効）を中断又は停止する効果を有し、これは要請国の法令の下でも同様の効力を有するとされる（同条2項）。

被要請国は、いかなる場合においても、当初の強制徴収の認められた

---

(80) コメントリー・パラ 141

日から 15 年経過して提出された要請国の共助要請には応じる義務はないとされている（同条 3 項）。

（v）優先権

共助により徴収される租税債権は、たとえ利用される徴収手続が自国の租税債権に適用されるものであったとしても、被要請国において、当該被要請国の租税債権に認められるいかなる優先権も有しないものとされ（第 15 条）、共助に係る租税の優先権を否定している。各国とも国内法により租税債権に対し優先権を付与しているのが一般的であるが、被要請国の租税債権に認められている優先権は、要請国の租税債権には自動的に拡張されるものではないことを示している<sup>(81)</sup>。

（vi）共助義務の限界

第 19 条は要請を拒否する可能性について言及し、被要請国は、要請国が自国内で利用できるすべての手段を尽くしていない場合には、要請を受諾する義務を負うものではないとし、第 21 条は納税者の保護と共助義務の限界について次のように規定している。

- ① 本条の規定は、被要請国の法令又は行政上の慣行によって当該納税者に保障される権利及び保護に何ら影響を及ぼすものではない（21 条 1 項）。
- ② 本条の規定は、第 14 条（期間制限）の場合を除き、被要請国に対し次の義務を課するものと解してはならない（21 条 2 項）。
  - a 被要請国又は要請国の法令又は行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること
  - b 公の秩序又は重大な利益に反すると認められる措置をとること
  - c 被要請国又は要請国の法令又は行政上の慣行に基づき入手できない情報を提供すること
  - d 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは

---

(81) コメントリー・パラ 152

取引の過程を明らかにするような情報、又は公開することが公の秩序に反することとなる情報を提供すること

e 要請国における課税が、一般に受け入れられている租税原則若しくは二重課税防止条約の規定、又は被要請国が要請国と締結している他の条約の規定に反することとなる行政共助を行うこと

f 本条の適用が被要請国の国民と要請国の国民の間で同様の状況の下で差異を生じることとなる場合に共助を行うこと

## (2) 徴収共助の特徴

第一の特徴は、多国間執行共助条約における徴収共助は、日米租税条約における徴収共助のような限定的な徴収共助ではなく、租税一般に妥当する一般的・包括的な徴収共助規定であるということである。

被要請国は、要請国の租税債権を徴収するために必要な措置をとることとされているが、これは自国の租税債権と同様の徴収措置であり、自国内で認められているあらゆる徴収手続を行使することを意味している。すなわち、電話催告や文書催告のほか、差押え等の強制徴収手続がすべて含まれると解され、特に、被要請国の法令が司法機関による租税徴収を規定している場合には、司法機関による徴収も本条約にいう徴収手続となる<sup>(82)</sup>。

問題となるのは、要請国では認められていないが、被要請国では認められている徴収手続を用いることができるかということである。納税者の権利保護と適正手続の観点からは要請国では認められていない徴収手続を行使することは問題であるが、多国間執行共助条約では第 19 条及び第 21 条による共助拒否はできるが、これに該当しない場合には租税徴収のため国内法で認められている権限を行使する義務があるとされている<sup>(83)</sup>。したがって、要請国と異なった徴収手続が被要請国では認められる可能性はあるものの、第 21 条 1 項（納税者の権利の保護）及び 2 項（公序に反する措置の禁止等）との関係で共助が拒否されることも考えられ、具体的事案の処

(82) コメントリー・パラ 112

(83) コメントリー・パラ 100

理に当たっては微妙な問題が存在する<sup>(84)</sup>。

第二の特徴は、租税の優先権が認められていないことである。要請国の租税債権に優先権が認められていない理由としては、①一方の締約国の居住者は租税には優先権があるため租税に優先配当されることを承知しているが、他方の締約国が有する優先権については了知しないので国内の債権者を保護できないこと、②二国間の租税の競合、又は競合の場合に備えて特別の規則を考案する煩わしさを回避すること<sup>(85)</sup>、があげられている。

第三の特徴は、徴収共助の対象となる債権は、不服申立てがされていない債権（非係争債権）であるということである。ただし、納税者が不服申立手続等を行って納税回避を図ることもあることから、当事国間の合意により係争債権についても共助要請することは可能とされている<sup>(86)</sup>。

## 第2節 OECD モデル条約

### 1 徴収共助条項の沿革

OECD モデル条約は、いわゆる所得税租税条約であり、法人税を含む所得税の国際的二重課税の回避及び脱税の防止を目的としている<sup>(87)</sup>。1963年に条約草案を公表して以来、1977年のOECDモデル草案の改訂をはじめ何度か改訂が行われてきたが、税の徴収共助規定は設けられなかった。税の徴収共助は域外執行という要素を含んでいること（実体上の問題）、及び納税者の保護を図り租税正義を実現するためには複雑な徴収共助手続が必要となること（手続上の問題）から、それらの問題を回避するため、共助規定の導入をためらったとされる<sup>(88)</sup>。

---

(84) 徴収共助と租税法律主義との関係については第3章で詳細に検討する。

(85) コメンタリー・パラ 152

(86) コメンタリー・パラ 116

(87) 矢内一好「租税条約の論点」（中央経済社・1997年初版）15頁

(88) Francisco Alfred Garcia Prats “Mutual Assistance in Collection of Tax Debts” INTERTAX, Volume 30, Issue 2(2002), at 57

伝統的な国際法のもとでは、国家は、他国の租税債権の徴収共助は要求されず、共助する可能性もないことから、諸国家は国家間の合意により租税債権の徴収共助規定を設けることで徴収リスクの軽減に努めてきた<sup>(89)</sup>。

経済のグローバル化により、租税当局は、納税者の課税額を正確に決定できないだけでなく、その徴収が困難となる事態が生じている<sup>(90)</sup>。納税者は世界中に財産を保有している可能性があるが、租税当局は一般に徴収のために域外行使はできないからである<sup>(91)</sup>。そこで、徴収回避を防止する手段を提供するという観点から 2003 年のモデル条約においてはじめて第 27 条の徴収共助規定が創設された。

## 2 OECD モデル条約の徴収共助規定

### (1) 徴収共助の概要

第 27 条の徴収共助規定は第 1 項ないし第 8 項からなる。第 1 項において共助義務が規定され、第 2 項が本条の適用される租税債権の範囲を定めている。第 3 項は共助要請に基づく徴収措置、第 4 項は保全措置、第 5 項は優先権についてそれぞれ規定している。第 6 項では、租税債権の存在、有効性等の判断が被要請国の裁判所又は行政機関によって審理されない旨定められている。第 7 項は、第 3 項又は第 4 項の規定による要請を停止又は撤回できる場合を定め、最後に第 8 項が、納税者の保護と共助義務の限界について規定している。以下、徴収共助条項の内容を略述する。

#### (i) 徴収共助の対象となる債権

徴収共助の対象となる租税債権には、国税のみならず地方政府が課す地方税が含まれ、又本税のほか当該金額に関連する利子、行政罰及び徴収又は保全の費用が含まれている（同条 2 項）。

---

(89) Edwin van der Bruggen, “Critical Comments on the OECD’s Proposed Article for Assistance in the Collection of Taxes” Tax Notes International 28 January 2002

(90) OECD ホームページ[2003.10.17]”Assistance in the Collection of Taxes”参照

(91) Id

租税債権は、要請国の法令に基づいて執行することが可能でなければならない、かつ、当該時点において当該租税債権を負担する者が当該国の法令上当該租税債権の徴収を停止させる措置をとることができないものでなければならない（同条 3 項）<sup>(92)</sup>。これは、納税者が徴収を妨げる行政上の権利も司法上の権利も有さない場合に妥当するとされるが<sup>(93)</sup>、多国間執行共助条約のような不服申立てがされていない債権等という制限はない。

さらに、被要請国には存在しない租税に関する共助要請もありうるとされている<sup>(94)</sup>。

## （ii）徴収共助の方法

両締約国は、租税債権の徴収につき相互に共助を行うものとされ、かかる共助は、第 1 条及び第 2 条の規定<sup>(95)</sup>によって制限されないものとされている（同条 1 項）。徴収共助には、第 3 項の徴収措置と第 4 項の保全措置の二種類の形態がある。そして、第 26 条 1 項の情報交換規定は徴収共助目的の情報交換にも適用され、徴収共助のために交換される情報の秘密性が確保されている<sup>(96)</sup>。

共助要請に基づく租税債権は、被要請国により、それが被要請国の租税であるとした場合と同様に、自国の租税の執行及び徴収に適用される法令に従って徴収される（同条 3 項）（ただし、後述の期間制限や優先権に関する規定は除かれる。）。したがって、被要請国の国内法により不服申立中の租税債権の徴収が制限されている場合にはその制限に服することになる<sup>(97)</sup>。

---

(92) OECD モデル条約コメンタリー（以下「OECD コメンタリー」）27 条関係 15

(93) 同上

(94) OECD コメンタリー 27 条関係 18

(95) 第 1 条は人的範囲について一方又は双方の締約国の居住者である者に本条約は適用されるとの規定であり、第 2 条は対象税目についての規定である。

(96) OECD コメンタリー 27 条関係 5

(97) OECD コメンタリー 27 条関係 15

また、国内法の規定により保全措置をとることができる場合には、被要請国に対し保全措置をとることを要請でき、被要請国は、要請を受けた租税債権について自国債権と同様に、国内法の規定に従って保全措置をとるものとされている（同条4項）。

（iii）期間制限・優先権

一方の締約国が3項（徴収措置）又は4項（保全措置）の目的で承認した租税債権は、当該一方の締約国において、租税債権の性質を有することを理由としてこれに課される期間制限又は与えられる優先権の適用を受けるものではないとされ、また、一方の締約国が3項又は4項の目的で承認した租税債権は、当該一方の締約国において、他方の締約国の法令に基づき当該租税債権に適用される優先権を与えられるものではないとされる（同条5項）。したがって、多国間執行共助条約と同様、期間制限については要請国の法令が適用され、被要請国の租税債権に認められている優先権は要請国の租税債権には付与されない。

（iv）租税債権の有効性等の判断

一方の締約国における債権の存在、有効性又は金額に関する手続は、他方の締約国の裁判所又は行政機関によって審理されないものとされ（同条6項）、法的又は行政的救済はもっぱら当該要請国において処理されることを保証している<sup>(98)</sup>。この規定は、被要請国の行政機関又は司法機関が、他国の法令に基づき課される金額に関する問題を判断するよう求められないようにするために設けられている<sup>(99)</sup>。

（v）共助要請の停止又は撤回

共助要請をした後、共助要請の要件が充足されなくなった場合（例えば、租税債権が要請国で執行できなくなる。）には、要請国の権限のある当局は、被要請国の権限のある当局に対しその事実を速やかに通知し、被要請国の選択により、当該共助要請を停止又は撤回できるものとされ

---

(98) OECD コメンタリー27 条関係 28

(99) 同上

ている（同条7項）。

（vi）共助義務の限界

本条の規定は、いかなる場合にも、一方の締約国に対し、次のことを行う義務を課するものと解してはならないとしている（同条8項）。

- ① 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること
- ② 公の秩序に反することになる措置をとること
- ③ 他方の締約国がその法令又は行政上の慣行において利用可能な徴収又は保全のためのあらゆる合理的な措置を尽くしていない場合に共助を行うこと
- ④ 当該一方の締約国の行政負担が当該他方の締約国が取得する利益との間で明らかに均衡を失する場合に共助を行うこと

（2）徴収共助の特徴

OECD モデル条約も、多国間執行共助条約と同様、包括的な徴収共助を規定している<sup>(100)</sup>。

多国間執行共助条約では、徴収共助の対象となる租税が不服申立ての対象となっていない租税に限定されているが、OECD モデル条約にはそのような制限はない。しかも、一方の締約国における租税債権の存在、有効性又は金額に関する手続は、他方の締約国の裁判所又は行政機関によって審理されないものとされており（同条6項）、被要請国の居住者に被要請国の法律は適用されず、要請国の法令や行政上の慣行が重要となるのは避けがたく、納税者の権利の保護が不十分であるとの指摘がなされている<sup>(101)</sup>。被要請国は、自国の法令のもとでは受け入れられないような状況で成立した租税債権であっても自国の租税債権と同様に徴収共助しなければならないとすると<sup>(102)</sup>、納税者の権利が侵害されることになるからである。

---

(100) コメンタリー27 条関係 2

(101) Edwin van der Bruggen, *supra* note 89

(102) *Id*

共助対象となる租税債権は、被要請国の居住者又は非居住者の租税債権に限定されず、要請国又は第三国の居住者・非居住者の租税債権についても、国際間の徴収共助の対象となりうる（27 条 1 項）。多国間執行共助条約においても締約国間の居住者及び非居住者の租税債権が対象となっていたが、居住者と非居住者では対象となる租税債権の要件に相違があることに留意する必要がある<sup>(103)</sup>。

さらに、OECD モデル条約においては徴収共助を拒否できる根拠として、締約国の法令又は行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとることのほか、要請国が徴収又は保全のためのあらゆる合理的措置を尽くしていないか、あるいは行政負担が租税債務額と明らかに均衡を失う場合には共助義務を免除される（同条 8 項）、など共助拒否の範囲が明確化されている。

### 第 3 節 US モデル条約

#### 1 US モデル条約の沿革

US モデル条約は、1977 年にはじめて作成・公表され、その後 1981 年に改訂された 1981 年 US モデル租税条約は、1980 年代米国が締結した租税条約のモデル租税条約として機能している<sup>(104)</sup>。US モデル条約は全 29 か条からなり、OECD モデル条約とほぼ同様の事項について規定している。現在のモデル条約は 1996 年に改定されたものである。

#### 2 US モデル条約の徴収共助規定

##### （1）徴収共助の概要

US モデル条約第 26 条が情報交換（第 1 項～3 項）及び徴収共助（第 4 項～6 項）について規定している。

第 4 項は、「各締約国は、この条約の規定に基づいて他方の締約国の認め

---

(103) 第 2 章第 1 節 2 (1) (i) 参照

(104) 矢内・前掲（注 87）18 頁

る租税の免除又は税率の軽減が、このような特典を受ける権利を有しない者によって享受されることのないようにするため、当該他方の締約国が課する租税を徴収するように努めるものとする。本条項は、当該締約国の一方の主権、安全、又は公の秩序に反する行政上の措置をとる義務を課するものと解してはならない。」と定めている。

第4項の規定は日米租税条約の徴収共助条項と同様であり、制限的徴収共助規定である。したがって、当該締約国で課されるすべての租税に本条は適用されるが(第26条5項)、徴収共助の対象となる租税債権の範囲は、この条約の規定に基づいて他方の締約国の認める租税の免除等の特典を、このような特典を受ける権利を有しない者が享受した場合に当該他方の締約国が課した租税に限定されている<sup>(105)</sup>。

例えば、米国源泉の配当がエストニアの名宛人に支払われた場合には、現行規則のもとで源泉徴収義務者は条約上の配当の総額の15%を源泉徴収することになるが、名宛人が第三国居住者の単なる名義人に過ぎない場合には、エストニアに対し当該名宛人から追加税(米国の源泉徴収義務者が徴収すべきであった)を源泉徴収して米国へ支払うよう義務付けている<sup>(106)</sup>。

さらに、第6項は、「被要請国の権限のある当局は、要請国の代表者が、個人に面接するためあるいは調査対象者の同意の下で帳簿書類を検査するために入国することを認めるものとする。」と規定している。

## (2) 徴収共助の特徴

USモデル条約ではこのように徴収共助の対象となる租税を限定する制限的徴収共助が採用されているが、これは米国上院が、伝統的に、徴収共助に対し消極的態度をとりつづけており<sup>(107)</sup>、モデル条約の作成過程にも

---

(105) 本庄資「アメリカの租税条約」(大蔵省印刷局・平成9年11月7日)448頁は、USモデル条約でいう徴収共助の意味は、国内法による課税が出国などにより不可能となる場合に適用されるような性質のものと異なり、この条約の免除又は減税を不当に享受させないようにとられる措置である、と述べておられる。

(106) 米国・エストニア租税条約26条4項のコメンタリー参照

(107) Dodge, *supra* note 17

上院の消極的態度が反映されたものと思われる（第4章第1節1(1)参照）。ところが、1995年のカナダとの租税条約の一部改定により、一般的共助条項が導入され、徴収共助の対象が拡大された点が注目される。

また、USモデル条約にはいわゆる優先権条項は見られないが、徴収共助の対象となる租税債権の範囲が限定されており、締約国間での競合の問題が発生しないため、規定されなかったものと思われる。

## 第4節 ベネルックス条約

### 1 ベネルックス条約の沿革

ベネルックス三国（ベルギー・オランダ・ルクセンブルグ）が加盟するベネルックス条約(The Benelux Convention)は、1952年9月に成立している(1956年発効)。この条約は全10か条からなり、第1条で相互に共助を行う義務が規定され、第2条が対象税目、第3条以下が徴収共助の方法等を定めている。対象税目は、すべての直接税・間接税のみならず、地方公共団体が課す税も共助の対象となっていた<sup>(108)</sup>。その後、1964年には、売上高税(turnover tax)や仕入税(purchase tax)及びそれに類似する税の徴収のための執行共助条約(Administrative Assistance Convention)が成立（1966年発効）している。

### 2 ベネルックス条約の徴収共助規定

#### (1) 徴収共助の概要

被要請国は、要請国が国内でとりうるすべての徴収手段を尽くしていない場合には共助の義務はないとされる（3条3項）。徴収共助を要請する場合には、執行許可文書の公式謄本の添付が必要であり（3条2項）、これが徴収手続の基礎となる<sup>(109)</sup>。

---

(108) Maria Amparo Grau Ruiz “Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims”(2003) KLUWER LAW INTERNATIONAL, at 114

(109) Maria Amparo, *supra* note 108, at 114-115

被要請国は、要請国の租税を徴収するため、国内法の規定に従い自国の類似の税に認められている徴収措置又は保全措置をとらなければならないが、要請国の法律の下でそのような措置が認められていない場合には、差押え等の措置をとる必要はないとされている（4条1項）。

要請国で租税債権について不服申立て等があった場合には、被要請国に対し通知しなければならない（4条2項）。ただし、保全措置や強制執行の効力に関する不服申立手続は、被要請国の権限のある裁判所において同国の法令に従って行われる（4条2項ただし書）。

なお、共助により徴収した債権には優先権は認められていない（5条）。

## （2）徴収共助の特徴

ベネルックス条約は多国間の徴収共助条約の中でも最も古い条約にもかかわらず、一般的徴収共助条項であること、徴収措置と保全措置が規定されていること、優先権条項があること、など多国間執行共助条約と類似の規定が既に多数設けられているのが注目される。

# 第5節 北欧執行共助条約

## 1 北欧執行共助条約の沿革

北欧諸国間税務執行協力条約（Nordic countries multilateral tax administrative assistance convention、以下「北欧執行共助条約」という<sup>(110)</sup>）は、1989年12月に成立し（1991年発効）、加盟国はデンマーク、フィンランド、アイスランド、ノルウェー、スウェーデンの五カ国である。北欧執行共助条約は全25か条からなり、①文書送達、②情報交換、③二重課税の防止、及び④滞納税の徴収、等について相互に協力することを目的としている（第1条）。徴収共

(110) 北欧執行共助条約のもととなる旧条約は1972年11月9日に成立（1973年1月発効）していたが、1976年、1981年及び1987年にそれぞれ修正されている。1989年に成立したこの条約により、共助の対象地域をFaroe諸島及びグリーンランドに拡大するとともに、OECD多国間執行共助条約との整合性を図っている（Maria Amparo, *supra* note 108, at 115）。

助については第 14 条から第 18 条に規定されている。

なお、1991 年には北欧執行共助条約を具体的に実施するため、税の徴収及び徴収金の送金方法等に関する合意が成立・施行されている<sup>(111)</sup>。

## 2 北欧執行共助条約の徴収共助規定

### (1) 徴収共助の概要

#### (i) 徴収共助の対象となる債権

一方の締約国の法令に従って当該締約国において徴収可能と決定されると他の締約国においても徴収可能な債権と認められる (14 条 1 項)。

徴収共助の対象となる租税は国ごとに限定列挙されている (2 条)。

#### (ii) 徴収共助の方法

被要請国が行使する徴収措置は被要請国の法律に従うものとされ、時効の中断又は停止措置は要請国の法令の下でも同様の効果を有し、被要請国は、自国がとった徴収措置を要請国に通告するものとされている (14 条 3 項)。さらに、租税債権を確保するため被要請国の法令に従って予防措置 (preventive measures) をとることができる (19 条 1 項)。

#### (iii) 期間制限・優先権

共助要請が可能かどうかの期限 (時効) に関する問題は、要請国の法令に従って決定される (14 条 2 項)。

また、締約国が有する租税の優先権は、徴収共助により徴収した租税には適用されない (16 条 1 項)。

この条約に従って租税を徴収する際には、原則として、行政裁判所以外のいかなる裁判所の執行手続も開始されず、共助要請を受けた締約国においてはいかなる破産申立てもされない (16 条 2 項)。

#### (iv) 徴収した租税の送金

この条約の規定に従って被要請国の徴収当局が徴収した租税は、要請

---

(111) 1991 年 6 月に "Agreement between the Nordic Countries on Collection and Transfer of Tax" が成立し、同年 7 月に発効している。

国に送金しなければならない（18 条）。

## （2）徴収共助の特徴

北欧執行共助条約における徴収共助は、多国間執行共助条約や OECD モデル条約と同様に一般的徴収共助条項であり、また北欧執行共助条約は情報交換や文書送達についても規定しており、執行共助の基礎を提供するという点で多国間執行共助条約に多大な影響を与えている<sup>(112)</sup>。

## 第 6 節 二国間租税条約における徴収共助規定

### 1 わが国が締結した二国間租税条約における徴収共助規定

#### （1）日米租税条約の徴収共助規定の概要

日米租税条約第 27 条の徴収共助条項は US モデル条約と同様に制限的徴収共助条項となっている。

第 1 項では、各締約国は、この条約に基づいて他方の締約国の認める租税の免除又は税率の軽減が、このような特典を受ける権利を有しない者によって享受されることのないようにするため、当該他方の締約国が課する租税を徴収するように努めるものとする旨、規定されている。

第 2 項では、いかなる場合にも、一方の締約国に対し、いずれかの締約国の規則及び慣行に抵触し、又は当該一方の締約国の主権、安全又は公の秩序に反する行政上の措置をとる義務を課するものと解してはならないと規定している。

#### （2）日米租税条約の徴収共助規定の特徴

徴収共助の対象が、租税条約の特典を不正に利用しようとしている者に対して課する租税に限定されているのが特徴であり、通常発生する滞納国税は徴収共助の対象とならないため、徴収共助が行われる場面はかなり限

---

(112) Maria Amparo, *supra* note 108, at 115

多国間執行共助条約を最初に批准したのがノルウェーであり、北欧五カ国はすべて批准済みである。

定されている。

また、第2項の規定により、被要請国の判断に基づいて拒絶することが可能であり、徴収共助は義務的というよりも裁量的なものといえる。

### (3) その他の二国間条約の徴収共助規定

わが国は日米租税条約のほか、13カ国との間の租税条約の中に徴収共助条項を設けているが<sup>(113)</sup>、いずれの条約も、日米租税条約の徴収共助規定と同様の規定振りとなっている。

ただし、日仏租税条約では、フランスの国庫からの支払又は還付が、当該支払若しくは還付を受ける権利を有しない者によって享受されることのないようにするため、当該支払又は還付に係る金額を取戻すよう努めることになっている（27条1項(b)）。

日本パキスタン条約には、行政上の慣行又は公の秩序に反する場合の徴収共助拒絶の規定はないが、日米租税条約と同様に処理することになる。

なお、日米相続税条約第6条2項の徴収共助規定も日米租税条約と同様、制限的徴収共助条項となっている。

## 2 アメリカ・カナダ租税条約の徴収共助規定

アメリカ・カナダ租税条約（以下「米加租税条約」という）は、従来、徴収共助に関して US モデル条約と同様、制限的共助条項を採用していたが、1995年に租税条約の一部改定が行われ、制限的徴収共助から一般的・包括的徴収共助へと共助の範囲が拡大されている。徴収共助については第26A条（1項から11項）に規定がある。

### (1) 徴収共助の概要

#### (i) 徴収共助の対象となる債権

---

(113) 日本は14カ国（米国、オランダ（平成4年追加）、カナダ（平成12年追加）、韓国、シンガポール、トルコ、ノルウェー、パキスタン、フィンランド、フランス、ベトナム、南アフリカ、メキシコ、ルクセンブルク）との租税条約中に徴収共助規定を有している（「平成15年版租税条約関係法規集」参照）。

両締約国は第9項で言及する租税(利子、費用、加算税及び行政罰(civil penalties))を含む。以下本条において「租税債権(revenue claim)」というの徴収において相互に共助するとし、相互に租税の徴収義務を負うことを表明している。第2条の規定にかかわらず、本条の規定は締約国の政府のために徴収されるすべての租税に適用される(同条9項)。

租税債権の徴収共助要請をするためには、要請国の法令に基づき租税債権が最終的に決定されたこと(finally determined)を要請国の権限のある当局が証明する必要がある(同条2項)。つまり、要請国は国内法に基づき租税を徴収する権限を有しており、要請国での徴収を制限する納税者のすべての行政的及び司法的権利が消滅しているか、又は行使されたときに“最終的に決定された”ことになる。

(ii) 徴収共助の方法

最終的に決定された租税債権は被要請国の権限のある当局が受理し、被要請国の権限のある当局は、当該受理した租税債権を自国内の法令に基づき最終決定された自国の租税債権と同様に徴収するものとされている(同条3項)。

租税債権の徴収共助要請が受理された場合には、米国では、租税債権が受理された時点において納税者に対し米国法に基づく課税として、カナダでは、所得税法(Income Tax Act)の下で納付すべき金額として、それぞれ扱われる(同条4項)。

(iii) 優先権

当該共助要請に基づく租税債権は、被要請国で認められているいかなる優先権も有しないものとされている(同条7項)。

(iv) 租税債権の有効性等の判断

本条の規定はいずれも、いずれかの締約国の法令の下で利用できる権利を根拠として、要請国が最終的に決定した租税債権を被要請国が行政的又は司法的審査をする権利を創設又は付与するものではないとされている(同条5項)。

(v) 共助費用

共助要請により徴収した金額は要請国の権限のある当局に送金され、特段の合意がない場合には、徴収共助により通常発生した費用(ordinary cost)は被要請国の負担とし、特別に要した費用(extraordinary cost)は要請国の負担となる(同条6項)。

(vi) 共助義務の限界

納税者が以下の事項を立証した租税債権については本条による共助は行われない(同条8項)。すなわち、①納税者が個人である場合に、納税者が被要請国の国民であった課税期間に係る租税債権であること、②納税者が法人、遺産又は信託という事業体である場合に、被要請国で施行されている法令により当該地位を取得している期間に係る租税であること、を納税者が証明したときは共助をすることはできない。

さらに、第26A条4項(相互合意手続)に規定する共助を制限する場合や自国の徴収手続でとられているのとは異なった性質を有するか又は公序に反する行政的措置を行使する義務を締約国に課す場合にも、本条の規定は適用されないものとされている(同条10項)。

(2) 徴収共助の特徴

1995年の改定により共助条項が一般的共助条項へと拡大されたことが重要であり、このような条項は米国が締結した条約にはあまり例がない<sup>(114)</sup>。

第二の特徴は、個人又は法人がそれぞれ被要請国の国民又は法人である期間に発生した租税債権には徴収共助が適用されないことである(自国納税者の保護)。

第三の特徴は、徴収共助を要請する国は、租税債権が“最終的に決定された”ことを立証する必要があることである。

---

(114) デンマーク、フランス、スウェーデン、オランダとの条約で採用されているに過ぎない。

### 3 オランダ・カナダ租税条約の徴収共助規定

オランダ・カナダ租税条約（以下「蘭加租税条約」という）26A 条（1 項から 9 項）<sup>(115)</sup>が徴収共助について規定している。

#### （1）徴収共助の範囲<sup>(116)</sup>

##### （i）対象となる租税債権の範囲

徴収共助規定は第二議定書が発効した時点（1999 年 1 月 15 日）において 10 年を超えない租税に適用される<sup>(117)</sup>。租税債権には本税のほか租税債権の一部として行政罰にも及ぶとされるが（26A 条 1 項）、罰金は共助の対象とならない。また、徴収共助の対象となる債権は、最終的に決定されている必要があり（26A 条 2 項）、前述の米加租税条約と同様である。

##### （ii）直接税

蘭加租税条約は、直接税についてのみ共助要請を認めており、VAT、GST、間接税又は関税に関する共助は納税者の許可がある場合にのみ可能である。

##### （iii）法的救済（Legal remedies）

正当化されない徴収共助要請（例えば、債権の不存在）による財政的負担について、要請国は被要請国と同様に責任を有しており、要請の根拠がなくなった場合には、被要請国に対し直ちに通告しなければならない（26A 条 5 項）。

被要請国がとった措置に対する不服申立ては被要請国に提出しなければならない。租税債権の存在、金額又は特定の執行判決に関して要請国がとった措置に対する不服申立手続は要請国内で行われる。要請国はこれを被要請国に通知しなければならず、被要請国は異議に対する決定が

---

(115) オランダ・カナダ間では 1986 年に租税条約が締結されているが、1997 年の改定により 26A 条が創設されている。

(116) Roland R. Knobbout “The Netherlands and Canada: Exchange of Information and Other Mutual Assistance Instruments” July 2000 European Taxation 281

(117) 1997 年改定第 9 条 2 項

されるまで徴収を中止することができる<sup>(118)</sup>。

## (2) 徴収手続<sup>(119)</sup>

### (i) カナダの徴収手続

徴収共助要請がされたオランダの租税債権は、カナダ所得税法の下で納付すべき債権として扱われる (26A 条 4 項)。カナダでは租税ごとに別々の徴収手続を採用しており、混乱を避けるため明確化している。

徴収共助要請を受理した租税債権については、まず所得税通知書が送付される。納税者が納付しないと 30 日後に納付催告書が自動的に送付され、その後、第 2 回あるいは第 3 回目の催告書が 60 日又は 90 日後に自動的に送付される。それでも納付がない場合には、カナダの税務当局は裁判所に対し差押え許可を申し立てる。また、納付期限内に財産処分等により徴収できない危険がある場合には、課税が最終(final)であることを条件として保全措置をとることもできる。

### (ii) オランダの徴収手続

カナダの税務当局からの共助要請を受諾すると、オランダの権限のある当局 (FOID) は、カナダの租税債権の徴収担当者を任命する。カナダの租税債権はオランダの租税債権と同様に徴収されるが、1990 年租税徴収法 21 条に基づく優先権は認められていない。租税債権を徴収するためにはオランダの強制執行判決を得なければならないが、それまでは国際徴収のための差押命令 (Distress Warrant for international collection) が発せられる。なお、差押命令を発する前に、納税者に対し租税債務額を 10 日以内に納付するよう督促しなければならない。

## (3) 徴収共助の限界<sup>(120)</sup>

共助義務の限界を定めている規定(26B 条)は、情報交換や徴収共助に適用され、以下の場合には共助義務はないとされている。

---

(118) Knobbout, supra note 116

(119) Knobbout, supra note 116

(120) Knobbout, supra note 116

- ① 当該一方又は他方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する措置をとること
- ② 当該一方又は他方の締約国の法令又は通常の行政手続では入手できない情報を提供すること
- ③ 営業上、事業上、産業上、商業上又は専門的秘密に関する事項の公表が公序に反することとなる情報を提供すること

被要請国の国内法の下で納税者に認められている権利は保護される。被要請国は、要請国が利用できるすべての徴収措置を活用しておらず、そのような措置の行使が困難である場合には、要求を認める義務はない。また、一般租税原則、租税条約又は両国間の他の条約に照らし租税債権が不正確と認められる場合にも、共助義務はないとされている。

#### 4 オランダ・ドイツ執行共助条約

オランダ・ドイツ執行共助条約（Administrative Assistance Agreement、以下「蘭独共助条約」という）は1999年5月に締結され、2001年6月に発効している。蘭独共助条約は全18か条からなり、第1款（1～2条）では対象となる租税の範囲が規定され、第2款（3条）には定義規定が置かれ、第3款（4～8条）が徴収共助について規定している。第4款（9条）は文書の送達、第5款（10～16条）にはすべてのタイプの徴収共助に関する規定が設けられ、第6款（17及び18条）が効力発生日及び期間について定めている。

##### （1）徴収共助の概要

##### （i）徴収共助の対象となる債権

共助の対象となる債権の範囲については第2条で国別に限定列挙されている。ドイツにおいては所得税（個人・法人）、資産税、地方商業税及び所得税に係る連帯付加税が該当し、オランダにおいては所得税（個人・法人）、給与税、配当税及び資産税が該当する。

##### （ii）徴収共助の方法

第4条1項は、「一方の締約国の要請に基づき、他方の締約国は、第5

条及び6条の規定にかかわらず、要請国の租税を自国の租税を徴収するように (as if collected its own tax claims) 徴収するものとする。」と規定し、相互に徴収共助を行うことを明らかにしている。徴収共助は、両締約国が別の合意をする場合を除き、要請国において有効な執行許可令状の対象であり、かつ不服申立てのない租税債権についてのみ行われる (同条2項)。

被要請国は、自国の法令及び行政慣行が認めている場合には納付延期や分割納付に合意することができ、この場合には要請国に通知するものとされている (第7条)。

### (iii) 期間制限・優先権

租税債権に関する期間制限 (limitation period) は要請国の期間制限に従う (5条1項)。共助要請に基づき被要請国が自国法令に従って時効を中断又は停止した徴収措置は、要請国の法令に従い同様の効果を有するものとされる (同条2項)。被要請国は、執行許可令状が発せられてから15年経過して提出された共助要請には応じる義務はない (5条3項)。

また、共助により徴収される租税債権は、被要請国の租税債権に特別に認められているいかなる優先権も有しないとされている (6条)。

## (2) 徴収共助の限界

第11条は徴収共助義務の制限について規定し、以下に掲げる場合には共助義務はないとされる。

- ① この条約は、被要請国の法令又は行政上の慣行により認められた個人の権利及び保護に影響を及ぼすものではない (11条1項)。
- ② 被要請国は、逮捕 (by way of arrest) によって租税債権を徴収する義務はない (11条2項)。
- ③ 第5条の規定にかかわらず、この条約は被要請国に次の義務を課するものと解してはならないとされる (11条3項)。
  - a) 被要請国又は要請国の法令又は行政上の慣行に抵触することとなる措置をとること

- b) 被要請国の公序又は重大な利益に抵触すると認められる措置をとること
- c) 要請国が国内において利用できるすべての措置を尽くしていない場合に共助をすること
- d) 要請国による徴収が、一般租税原則、二重課税防止条約及び締約国間で締結された他の条約に反すると認められる場合に共助をすること
- e) 共助をすることが、被要請国の国民に対し同様の状況下で要請国の国民との間で差別を生ずる結果となる場合に共助をすること
- f) 行政機関に過大な負担となる場合に文書送達 of 要請を承認すること

### (3) 徴収共助の特徴

蘭独共助条約の特徴は、徴収共助の対象債権の範囲が国別に限定列挙されていること及び徴収共助の限界が明確化されていることである。

徴収共助義務の例外としては、①公序違反 (Reasons of public order)、②人的除外 (Personal exceptions: 国籍条項・居住条項)、③徹底的処理原則 (Exhaustion Rule)、④条約違反 (Contravention of the convention)、及び⑤比例性 (Proportionality) があげられているが<sup>(121)</sup>、蘭独共助条約では②の人的除外を除いてすべての事項がとりあげられており、共助拒否事由が明確化されているといえる。

## 5 オランダ・ニュージーランド執行共助条約

オランダ・ニュージーランド条約 (Administrative Assistance Convention) は 2001 年に締結されたが、まだ発効していない。同条約は全 8 か条からなり、第 1 条が条約の範囲、第 2 条が対象債権、第 3 条が定義規定であり、第 4 条が徴収共助について規定している。第 5 条は徴収共助の制限規定となっている。

### (1) 徴収共助の概要

---

(121) Garcia Prats, *supra* note 88, at 72-74

(i) 徴収共助の対象となる債権

同条約は所得に係る租税に適用されるため(2条1項)、間接税は対象とならない。共助の対象となる債権の範囲については第2条で国別に限定列挙されており、オランダにおいては所得税、給与税、法人税及び配当税が該当し、ニュージーランドでは所得税のみが該当する。

(ii) 徴収共助の方法

第4条1項では、被要請国は、要請国の要請に基づき、自国の租税債権の徴収のため法令及び行政上の慣行に従って要請国の租税債権を徴収するものとされ、相互に徴収共助を行う旨明らかにしている。

徴収共助は、両締約国が別の合意をする場合を除き、要請国において有効な執行許可令状の対象であり、かつ不服申立てのされていない租税債権についてのみ行われる(同条2項)。

また、被要請国は納付延期や分割納付をすることができる(同条11項)。

なお、①要請国が自国内で利用できるすべての徴収手段を尽くしていない場合、又は②租税債権が本条約の規定に抵触するか、締約国双方の他の条約に抵触すると認められる場合には、共助義務はないとされている(同条4項)。

(iii) 期間制限・優先権

租税債権に関する期間制限は要請国の規定に従い(4条9項)、被要請国がとった中断又は停止の措置は、要請国の法令に従い同様の効果を有する(4条10項)など、蘭独共助条約と共通する規定が多い。

要請国の債権は被要請国においていかなる優先権を有するものでもなく、また、滞納税金徴収のために拘禁(imprisonment)という手段を活用することはできないとされている(4条1項)。

(2) 徴収共助の限界

第4条の共助規定は、次のことを行う義務を課すものではない(第5条)。

- ① 被要請国又は要請国の法令又は行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること

② 被要請国又は要請国の法令又は行政上の慣行に基づき入手することができない情報を提供すること

③ 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは取引の過程を明らかにする情報又は公開が公の秩序に反することとなる情報を提供すること

(3) 徴収共助の特徴

オランダ・ニュージーランド執行共助条約は、徴収共助に限定した条約であり、内容的には蘭独共助条約の徴収共助条項に類似している。また、本条約の対象は所得に係る租税に限定されている。

条約上の徴収共助条項の概要一覧

| 項目<br>条約名    | ①共助の性質<br>②対象債権                    | 対象者                          | 共助方法                  | ①期間制限<br>②優先権有無      |
|--------------|------------------------------------|------------------------------|-----------------------|----------------------|
| 多国間執行共助条約    | ①一般的共助<br>②直接税・間接税、地方税等（但し係争債権は除く） | 締約国居住者<br>又は国民（法人を含む）        | 自国債権同様に徴収（保全措置を含む）    | ①要請国の法令が適用<br>②優先権なし |
| OECD モデル条約   | ①一般的共助<br>②同上（但し、非係争債権の制限無し）       | 締約国居住者<br>又は国民に限定されない        | 同上                    | ①同上<br>②優先権なし        |
| US モデル条約     | ①制限的共助<br>②特典享受する権利を有しない者に対する課税に限定 | 条約上の特典を享受する権利を有しない<br>第三国居住者 | 他方の締約国が課す租税を徴収するよう努める | ①規定なし<br>②規定なし       |
| ベネルックス条約     | ①一般的共助<br>②OECD モデルに類似             | 制限なし                         | 徴収措置<br>保全措置          | ①規定なし<br>②優先権なし      |
| 北欧執行共助条約     | ①一般的共助<br>②限定列举                    | 制限なし                         | 徴収措置<br>保全措置          | ①規定なし<br>②優先権なし      |
| 日米租税条約       | ①制限的共助<br>②US モデル同様                | US モデル同様                     | US モデル同様              | ①規定なし<br>②規定なし       |
| 米加租税条約       | ①一般的共助<br>②最終決定された租税債権             | 自国民・居住者は適用除外                 | 徴収措置                  | ①規定なし<br>②優先権なし      |
| 蘭加租税条約       | ①一般的共助<br>②同上<br>原則として直接税のみ        | 制限なし（第三国居住者を含む）              | 徴収措置<br>保全措置          | ①規定なし<br>②優先権なし      |
| 蘭独執行共助条約     | ①一般的共助<br>②限定列举（間接税・係争債権除く）        | 同上                           | 自国租税同様に徴収（徴収・保全措置）    | ①要請国の法令が適用<br>②優先権なし |
| 蘭・ニュージーランド条約 | ①一般的共助<br>②同上                      | 同上                           | 同上                    | ①同上<br>②規定なし         |

## 納税者保護及び共助義務の限界規定の概要一覧

| 項目<br>条約名    | 有効性判断                    | 納税猶予規定       | 納税者保護                                         | 共助義務の限界（拒否事由）                                        |
|--------------|--------------------------|--------------|-----------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| 多国間執行共助条約    | 規定なし                     | 納税猶予、分割納付が可能 | ①自国内での措置を尽くす<br>②被要請国の法令又は行政慣行により保障される権利に影響せず | ①法令又は行政上の慣行に抵触する措置<br>②公序違反<br>③条約違反<br>④無差別原則（両国民間） |
| OECD モデル条約   | 租税債権の存在、有効性等に関する手続は審理されず | 規定なし         | ①同上<br>②規定なし                                  | ①同上<br>②同上<br>③規定なし<br>※比例原則                         |
| US モデル条約     | 規定なし                     | 規定なし         | 規定なし                                          | 主権や公の秩序等に反する行政上の措置                                   |
| ベネルックス条約     | 規定なし                     | 規定なし         | ①自国内での措置を尽くす                                  | 規定なし                                                 |
| 北欧執行共助条約     | 規定なし                     | 規定なし         | 規定なし                                          | 規定なし                                                 |
| 日米租税条約       | 規定なし                     | 規定なし         | 規定なし                                          | US モデル同様                                             |
| 米加租税条約       | 租税債権の行政的・司法的審査権はない       | 規定なし         | ①自国内での措置を尽くす<br>②被要請国の国民・法人等の租税は除外            | 規定なし                                                 |
| 蘭加租税条約       | 同上                       | 規定なし         | 規定なし                                          | ①多国間執行共助条約同様                                         |
| 蘭独執行共助条約     | 規定なし                     | 納税猶予、分割納付が可能 | ①②多国間執行共助条約と同様                                | ①②③④多国間執行共助条約と同様                                     |
| 蘭・ニュージーランド条約 | 規定なし                     | 同上           | 自国内での措置を尽くす                                   | ①③多国間条約同様                                            |

### 第3章 国際間の徴収共助の問題点

本章では、多国間執行共助条約における徴収共助規定を取り上げ、わが国が同条約に加盟する場合にどのような問題点がありうるかを考察する<sup>(122)</sup>。多国間執行共助条約の締約国は、徴収共助要請がなされると要請国の租税債権を自国の租税債権と同様に自国の徴収手続により徴収することになる（11条1項）。いかに国家間の条約に基づくとはいえ、外国で課税された租税をわが国で徴収することは租税法律主義との関係から問題であるとの指摘もあり<sup>(123)</sup>、納税者の権利保護をどのように図っていくかが問題となる。また、同条約にはいわゆる優先権条項（要請国の租税債権には被要請国の租税債権に認められる優先権を付与しないという規定）があるため、わが国は滞納処分を実施することができないとの指摘も見られる<sup>(124)</sup>。

そこで、まず租税法律主義と徴収共助の関係について検討し、次に徴収共助手続の国内的執行の問題（租税の優先権）を考察する。

#### 第1節 国際間の徴収共助と租税法律主義

##### 1 租税法律主義と徴収共助

租税法律主義とは、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。」<sup>(125)</sup>

---

(122) 多国間執行共助条約における徴収共助は、OECDモデル条約における徴収共助とも類似しており、また同条約は現在ある執行共助条約の中で最大の加盟国を有し、他の条約の徴収共助とも共通する点が多いことから、これを考察の対象とする。

(123) 石黒一憲「国際摩擦と法」（信山社・2002年）89頁。石黒教授は、「自国の安全等に反すれば相手国からの共助要請を拒絶し得る、という規定は条約中にある。けれども、あまりに漠然とした規定内容であり、それでは憲法上の租税法律主義の要請を、クリアーできない。」と述べておられる。

(124) 羽床正秀「国際化時代の賦課徴収のあり方について」（ジュリストNo.1000・1992）121頁

(125) 金子宏「租税法（第9版増補版）」（弘文堂・2004年）77－78頁

ことをいい、日本国憲法 84 条の要請に基づく憲法上の原則である。租税法律主義の内容として、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則、及び手続的保障原則の四つがあげられる<sup>(126)</sup>。

徴収共助の要請を外国から受けた場合、被要請国は、外国の租税債権を自国の租税債権と同様に徴収するために必要な措置をとらなければならないとされているが、要請を受けた租税は要請国の課税要件を充足しているが、わが国の課税要件は充足しないことから租税法律主義（課税要件法定主義及び課税要件明確主義）の観点から問題であるとの指摘がなされている<sup>(127)</sup>。租税法律主義は、国民に対する賦課・徴収という租税権は国民の代表者である国会で制定された法律に基づかなければならず、よって国民の権利・利益を保護することを目的とするからである。

ところで、わが国が締結した租税条約を国内で実施するための国内法として租税条約実施特例法が制定されている。同法 11 条<sup>(128)</sup>が徴収共助の実施について定めており、「政府は、租税条約の規定によりわが国以外の締約国の租税につき当該締約国の政府から徴収の嘱託を受けたときは、国税徴収の例により徴収する。この場合において、当該租税及びその滞納処分費の徴収の順位は、それぞれ国税及びその滞納処分費と同順位とする。」と規定している。

多国間執行共助条約に加盟した場合には、この実施特例法に基づき国内で徴収共助を実施していくことになるが、そこで前述したような要請国の租税債権がわが国の課税要件を充足しない点についてどのように考えるかが問題となる<sup>(129)</sup>。確かに、徴収共助要請を受けたときの外国租税債権の徴収は、わ

---

(126) 金子・前掲(注 125)80 頁以下

(127) 石黒・前掲(注 123)86 頁

(128) 平成 15 年の実施特例法の改正により、第 9 条及び第 10 条が追加されたため徴収共助の実施に関する条文が 9 条から 11 条に移動している。平成 15 年改正で追加された第 9 条により租税条約の規定に基づく情報交換に対応するための質問検査権が創設されており、今後は国際間の調査協力依頼が増加するものと思われる。

(129) 石黒教授は、「日本の法律のどこを捜しても、何についてどれだけの税金をとる、という具体的なルール（法規範）は、存在しないのである。」と指摘され、「日本国内には、租税条約中の規定と、それを日本国内で実施するための特別法しか存在し

が国の徴収手続に従って行われるが、そのもととなる租税債権は外国で課税されているため外国の課税要件を充足しており、わが国の課税要件は充足していないといえる。しかし、これは各国の課税権行使は国家主権の行使として当然のことであり、わが国の課税要件を充足していないから（同様の課税規定がないから）即租税法律主義に反するといえるかどうかは疑問である。多国間執行共助条約に将来加入する場合には、条約の批准は国会の承認を得て行うことから課税要件法定主義には反しないとも考えられるからである<sup>(130)</sup>。そこで、租税法律主義と徴収共助の関係について、①徴収共助の対象となる租税の範囲・内容、及び②徴収手続の適正性の観点から徴収共助規定を検証することにより具体的に検討する。

## 2 徴収共助規定の検証

課税要件法定主義<sup>(131)</sup>及び課税要件明確主義<sup>(132)</sup>の観点からは徴収共助の対象となる租税の範囲及び内容が、手続的保障原則の観点からは徴収手続の適正性が問題になると思われる。

### (1) 徴収共助の対象となる租税の範囲及び内容

#### (i) 徴収共助の対象となる租税の範囲

多国間執行共助条約の対象となる租税は第2条に規定があり、前述したように、かなり広範な租税が徴収共助の対象になっている（第2章1

---

ない。いわば、具体的な規律の中身が、日本に対して自国の税金の徴収を要請して来る外国の法秩序に委ねられているのである。」と述べておられる（石黒・前掲（注123）86頁）。

(130) 金子・前掲（注125）81頁は、「最近、条約において課税要件に関する定めをなす例が多いが、条約の締結にあたっては必ず国会の承認を要することになっているから、これは課税要件法定主義に反するものではないと解される。」と述べておられる。

(131) 金子・前掲（注125）80頁は、「課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律によって規定されなければならない」と述べておられる。

(132) 金子・前掲（注125）82頁は、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない」と述べておられる。

節参照)。

そこで、わが国には存在しない租税について徴収共助要請を受けたときに、当該租税の徴収が課税要件法定主義及び課税要件明確主義の観点から問題となるかどうか<sup>(133)</sup>。例えば、多国間執行共助条約では社会保険料も2条の徴収共助の対象となる租税に含まれているが、この社会保険料について共助要請を受けた場合には、わが国の徴収手続により徴収できるかは問題である。わが国では社会保険料は租税とはされていないから、共助要請を拒絶することになる。また、地方政府が課した租税についても、国税と地方税の徴収手続が分離されているわが国の法制上、共助要請を拒絶することになると解する（実施特例法上は地方政府の課す税が共助の対象となるかどうかは明らかでない。）。

では、徴収共助の対象となる租税の範囲を被要請国が決定できるとする規定が条約中にあるかどうか<sup>(134)</sup>。要請拒否の規定があれば（規定の仕方にもよるが）、共助を拒否することで租税法律主義との抵触という問題をクリアーすることができるが、規定がない場合には要請を受け入れることは租税法律主義に違反することになると考える。

まず、第19条が要請を拒否できる場合について規定しているが、本条

---

(133) オランダとカナダの租税条約では、徴収共助の対象となる租税が直接税に限定され、VATやGSTは対象から除外されている点が注目される（第2章第6節3参照）。

(134) 日米租税条約27条2項は、「この条の規定は、いかなる場合にも、一方の締約国に対し、いずれかの締約国の規則及び慣行に抵触し、又は当該一方の締約国の主権、安全又は公の秩序に反する行政上の措置をとる義務を課するものと解してはならない。」と規定し、被要請国が徴収共助要請を拒否できる場合があるとしている。石黒教授はこの点について、徴収共助の対象となる租税債権は、当該要請国が課税要件・税率等を具体的に定めたものであり、これに対してわが国が「主権、安全又は公の秩序に反する」ならば共助要請を拒否できるとされているが、わが国の納税者の側から見た場合にならざるかと疑問を呈され、執行共助はわが国自身の課税権行使としてなされ、まさにそれをするかどうか、公序等の不確定概念の解釈如何にかかっているから課税要件明確主義の観点から問題があると指摘されている（「国際倒産と租税」－国際的な税の徴収共助制度との関係において－82頁（ジュリストNo.981・1991.6.15））。

は、要請国が国内でとりうる徴収措置をすべて行使していない場合には徴収を拒否できるとしているだけである。また、徴収措置をすべて行使しているかどうかの判断は実際には極めて困難と思われる。

次に、第 21 条は徴収共助ができない事項（徴収共助の限界）について規定している。すなわち、同条 2 項では、被要請国に対し以下の義務を課するものと解してはならないとして、六つの事項を列挙しており（第 2 章第 1 節 2(1) (vi) 参照）、これらの事項に該当する場合には、徴収共助要請を拒否できることになる。例えば、社会保険料のようなわが国では租税として扱われていない債権や自動車保有税のように地方公共団体が課す租税は、21 条 2 項 a（被要請国の法令又は行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること）により共助要請を拒否することができる

と解される。

#### （ii）徴収共助の対象となる租税の内容

租税の賦課・徴収は国家主権の発動そのものとして各主権国家が自国領域内で排他的に行使できることから（租税高権<sup>(135)</sup>）、国により課税要件<sup>(136)</sup>に相違が生じることとなる。したがって、同一（又は類似）の租税であっても課税標準や税率等の課税要件がわが国の課税要件と極端に相違する場合には、租税法律主義との関係が問題となりうる。そこで、租税債権の内容について審理する規定が条約中に存在するか、課税に対する異議申立手続等の納税者保護規定は整備されているかどうかが重要な判断要素となってくるものと思われる。

多国間執行共助条約では、徴収共助要請ができるのは、執行許可文書の対象となっている債権で、かつ、不服申立てが行われていない租税債

(135) 小沢進・矢内一好「租税条約のすべて」（財経詳報社・平成 12 年初版）4 頁

(136) 課税要件とは、納税義務の成立要件、すなわち、それが充足されることによって納税義務の成立という法律効果が生ずる法律要件のことであり、課税要件をどう定めるかは、立法政策上の問題であるが、各租税に共通の課税要件として、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準及び税率の五つがある（金子・前掲（注 125）145 頁参照）。

権についてのみであり（11条2項）、その点では課税に対する納税者の保護が図られている。租税債権の内容（課税要件）そのものについては、審査することはできないが（執行共助条約上はOECDモデル条約のような明文規定はないが、条約上の根拠なしに審査するのは主権侵害となるから、同様に解することができよう。）、これは21条の共助拒否事由の中で判断することになると思われる。したがって、課税要件がわが国の課税要件から見て極端に納税者の保護を欠いたものと認められる場合には、21条2項e（一般租税原則に反する共助）の規定により拒否することができると解される。

### （iii）小括

徴収共助の対象となる租税の範囲については、共助拒否事由が明確に規定されているか、あるいは条約中で共助の対象となる租税の範囲が限定列举（両締約国に共通に存在する租税などに限定）されている条約<sup>(137)</sup>を批准する場合には、課税要件法定主義及び課税要件明確主義の観点からは租税法律主義との抵触は生じないものとする<sup>(138)</sup>。

また、租税の内容については、不服申立てが行われていない租税債権であり、共助拒否事由該当性の有無の判断（例えば、21条2項eの一般租税原則）において課税要件の妥当性を考慮（形式的・手続的審査）できると解されることから、租税法律主義に抵触しないと考える（執行共

---

(137) 例えば、オランダ・ニュージーランド執行共助条約（2001年）では、共助の対象となる租税は所得に係る税として両締約国の租税が列举されており（同条約2条）、VATやGST等は除外されている。また、オランダ・ドイツ執行共助条約（1999年）では、所得税のほか資産税（asset tax）も対象となっており、しかも地方政府が課す租税も含まれている。これらの執行共助条約では締約国間で共通に存在する租税のみが共助の対象となっている。

(138) 石黒教授は、「憲法上の要請をクリアするためには、刑事法上の国際的な共助についての、この双方可罰性の要件と同じものを、租税条約上の徴収共助制度の中に埋め込まねばなるまい」と説かれるが、わが国に存在する租税（又は締約国間で共通に存在する租税）についてのみ徴収共助の応諾義務があるとする多国間執行共助条約は、この要件を充足していると解することもできよう。

助条約が国会承認条約であることも有力な根拠となる。)

## (2) 徴収手続の適正性

### (i) 手続的保障原則と徴収手続

外国（要請国）の徴収手続とわが国の徴収手続が相違する場合に、果たしてわが国の徴収手続をそのまま適用できるかが手続的保障原則<sup>(139)</sup>の観点から問題となる。例えば、わが国では不動産や動産の差押えは自力執行権の行使として税務当局が行うことができるが、要請国によってはわが国のような不動産等に対する自力執行権がなく、裁判所を通じて租税徴収を図っている国もあり<sup>(140)</sup>、また、滞納処分を執行できる財産の範囲（差押禁止財産の範囲）も国によって異なりうるからである。

ところで、多国間執行共助条約 11 条 1 項により、自国の租税債権と同様に要請国の租税債権を徴収するために必要な措置をとるものとされているので、共助要請があった場合には、要請国の租税がわが国のどの租税に該当あるいは類似するかを判断して共助要請の対象となる租税かどうかを決定し、被要請国の徴収手続に従って徴収することになる<sup>(141)</sup>。問題となるのは、要請国では裁判所を通じた徴収手続しか認められていない場合にわが国が自力執行権の行使として不動産等の差押えができるか、また、要請国では差押禁止となっている財産をわが国が差し押さえることが手続的保障原則に違反しないか、ということである。自国の法律に従って徴収することから租税法主義には違反しないとも考えられるが、要請国では認められていない徴収措置をとり、あるいは差押

---

(139) 金子・前掲（注 125）84 頁によると、手続的保障原則とは、「租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならない」という原則である。

(140) わが国のように不動産や動産に自力執行権が認められている国と、オーストラリア、ニュージーランドのように不動産等については裁判所を通じた徴収手続がとられている国がある。

(141) Commentary on the provision of the Convention（以下、単に「コメンタリー」）・パラ 113

禁止財産を差し押さえることは納税者の権利を害する恐れがあるからである。

(ii) 「自国債権と同様の措置をとること」の意味

この問題について検討するためには、まず要請国の租税債権を徴収するために「自国の租税債権と同様な措置をとる」とはどういう意味かを明らかにする必要がある。これを文理解釈すれば、わが国の国内法（徴収法等）に従って徴収手続を行使していくことである。したがって、わが国では自力執行権が認められているので、要請を受けた納税者所有の不動産が国内にあれば、差し押えを行うこととなるであろう。他方、租税債権を徴収するため不動産等を差し押さえる場合において司法手続（裁判所の差し押命令）を活用している国においては、司法手続による徴収が自国の租税債権の徴収と同様な措置ということになる。多国間執行共助条約のコメンタリー・パラ 112 は「被要請国の法令が司法機関による租税徴収を規定している場合には、司法機関による徴収も本条約にいう徴収手続となる」と述べ、このことを明らかにしている。しかし、これは一方で要請国の納税者の権利を侵害することとなる恐れもある（自国内であれば自力執行権が認められず裁判所を通じた手続がとられるのに対しわが国では税務当局が差し押さえることになり、また、自国内では差し押対象となっていない財産が差し押さえられる可能性があるなど）。

この点については、国内における徴収手続の問題と差し押対象財産（あるいは差し押禁止財産）の範囲の問題とを区別する必要がある。すなわち、国内法に定める徴収手続としてどこまで税務当局に自力執行権を認めるかは国内法の定める領域であり、主権国家である以上当該国家が自由に定めることができるのに対し（したがって、自力執行権による徴収手続であれ、司法手続による徴収手続であれ、いずれも国内法令に基づく徴収手続として自国の租税債権と同様な措置となる。）、差し押禁止財産については国内法により自由に定めることができるとしても、後述するように納税者の保護に特に留意する必要があるからである（要請国におけ

る差押禁止財産を被要請国で差し押さえた場合を考えると、納税者は不利益を受けていることは明らかである)。

(iii) 多国間執行共助条約の納税者保護規定

第 21 条は「納税者の保護と共助義務の限界」について規定し、被要請国の法令又は行政上の慣行によって納税者に保障されている権利及び保護を害してはならず (同条 1 項)、いかなる場合にも、一方の締約国に対し、次のことを行う義務を課するものと解してはならないとされ (同条 2 項)、①当該一方の締約国又は他方の締約国の法令又は行政上の慣行に抵触すること、②公の秩序 (public policy) や重大なる利益 (essential interests) に反する措置をとること、などが列挙されている。そして、要請国が国内で有していない権限を、たとえ被要請国が有している場合であっても権限行使を義務づけられることはない<sup>(142)</sup>。換言すれば、要請国で差押えできない財産については被要請国で差押可能であっても差押えを義務づけられないことになる<sup>(143)</sup>。要するに、締約国間で共通する差押対象財産についてのみ徴収手続を行使できるということである<sup>(144)</sup>。

(iv) 小括

以上検討したように、単なる徴収手続が相違 (自力執行権によるか司法権行使によるか) するだけでは徴収手続を行使できない理由にはならないが (要請国において不動産が差押禁止財産でない限り、わが国は自力執行権を行使して不動産を差し押さえるべきである)、要請国における差押禁止財産については、納税者の権利保護の観点から差し押さえることができないと解される (同様に、要請国では差押対象財産であるが、被要請国で差押禁止財産となっている財産を差押えできないのは当然である。)。結局、要請国と共通の差押対象財産についてのみ国内法令に

---

(142) コメンタリー・パラ 189

(143) Id

(144) Id

従って徴収手続を行使でき、また、当該徴収行為に対する不服申立ても可能と解されることから、徴収手続は適正手続を保障していると認められ、租税法律主義（手続的保障原則）に反しないと考える。

### 3 国際捜査共助

多国間執行共助条約を中心として国際間の徴収共助と租税法律主義の関係について検討してきたが、国際間の共助には徴収共助だけではなく、古くから国際司法共助や国際間の捜査共助（国際刑事警察機構による捜査協力を含む）等の共助が行われている。そこで、国際捜査共助においてはこの憲法上の問題（捜査共助と租税法律主義との関係）をどうクリアーしているかを考察したい。もちろん刑事と租税は性質が異なるものであるが、国家権力（主権）の行使という点では共通するので、国際間の捜査共助との比較を通じて徴収共助と租税法律主義の関係を検討したい<sup>(145)</sup>。

#### （1）国際捜査共助法の概要

国際間の捜査共助を適正に実施するため昭和 55 年に国際捜査共助法（昭和 55.5.29・法律 69 号）が制定されている。国際捜査共助には、外国からの要請に基づき、外国の刑事事件の捜査のために必要な証拠を提供する「共助」（国際捜査共助法 1 条）と、国際刑事警察機構（ICPO）<sup>(146)</sup>からの要請に基づき、外国の刑事事件の捜査のため必要な情報及び資料を提供する「協力」（国際捜査共助法 17 条）とが含まれる。これらは本来、外国自体の活動であって、国として条約等による義務を負う場合は別にして、これを行うか否かは自由であると解されている<sup>(147)</sup>。

(145) 石黒教授は、徴収共助における双方可罰性の要件を国際間の捜査共助から導いておられる。

(146) International Criminal Police Organization の略で、フランスのリヨン市に本部が置かれている。

(147) 原田明夫「刑事事件における国際捜査共助をめぐる諸問題」（警察学論集第 26 巻第 1 号・1973）17 頁

共助の要請の受理及び要請国に対する証拠の送付は、外務大臣が行い(同法3条)、外務大臣は、共助の要請を受理したときは、相互主義(第2条3号)の保証が得られず共助することができない場合を除き、共助要請書又は外務大臣の作成した共助の要請があったことを証明する書面に関係書類を添付し、意見を付して、これを法務大臣に送付するものとされている(同法4条)。そして、法務大臣は第2条の双方可罰性等の要件(第3号の相互主義の要件は除く。)を審査し、要請に応ずることが相当であると認めるときは、必要な措置を命ずることとされている(同法5条)。

同法第17条は、ICPOへの協力について規定し、国家公安委員会は、ICPOから外国の刑事事件の捜査について協力の要請を受けたときは、次のいずれかの措置をとることができるとし、①相当と認める都道府県警察に必要な調査を指示すること、②第5条1項3号の国の機関の長に協力の要請に関する書面を送付すること、をあげている。

なお、ICPOに対する協力についての双方可罰性の有無の判断は国家公安委員会が行うこととされている(同法17条)。

## (2) 国際捜査共助法における双方可罰性

国際捜査共助法第2条は国際捜査共助の制限について規定し、次の場合には共助をすることができないとしている。

- ① 共助犯罪が政治犯罪であるとき、又は共助の要請が政治犯罪について捜査する目的で行われたものと認められるとき(政治犯罪)
- ② 共助犯罪に係る行為が日本国内において行われたとして場合において、その行為が日本国の法令によれば罪に当たるものでないとき(双方可罰性)
- ③ 日本国が行う同種の要請に応ずる旨の要請国の保証がないとき(相互主義)
- ④ 証人尋問又は証拠物の提供に係る要請については、その証拠が捜査に欠くことのできないものであることを明らかにした要請国の書面がないとき(証拠の必要不可欠性)

ところで、双方可罰性には、ある行為が外国、わが国の双方の法令において犯罪として定められているといういわば構成要件該当性の問題である抽象的双方可罰性と、双方の構成要件に該当している場合であっても、時効の完成・告訴の欠如・特赦等、違法性阻却事由又は責任阻却事由等処罰を妨げる事由があるため処罰できないという具体的双方可罰性とが考えられる<sup>(148)</sup>。本法第2条2号に定める「共助犯罪に係る行為が日本国内において行われたとした場合において、その行為が日本国の法令によれば罪に当たるものでないとき」とは、当該行為が日本法令の罰則の構成要件に該当しないものであるときは共助しないことを明らかにしたもので、いわゆる抽象的双方可罰性の要件を定めたものである<sup>(149)</sup>。また、「日本国内において行われたとした場合」という表現から、国外犯の処罰規定がない場合にはこの要件に含まれないと解され、さらに、この場合の双方可罰性とは、外国とわが国の法令の罪名が同一であることは必要とせず、共助犯罪の基本的構成要件がわが国の法令により定められた犯罪の基本的構成要件と同じであれば足りると解されている<sup>(150)</sup>。

共助要請における双方可罰性の有無は前述したように、共助については法務大臣が、協力については国家公安委員会がそれぞれ審査することになっている。共助に応じることの相当性や双方可罰性の判断等を法務大臣が行うこととしたのは、双方可罰性や政治犯罪等の判断は、刑法、刑事訴訟法等一般刑事法令を所管し、内外の刑事法及び適用の実態について知識を有し、又、他の機関に属しない司法一般を所掌する法務大臣が統一的行うことが、外国に対して責任の所在を明確にする上からも望ましいと考えられるためである<sup>(151)</sup>。

---

(148) 深山健男「国際捜査共助法の制定について」(警察学論集第33巻7号・1980)13頁

(149) 深山・前掲(注148)13頁

(150) 深山・前掲(注148)13頁

(151) 深山・前掲(注148)18頁

これに対し、ICPO に対する協力における双方可罰性の有無の審査は国家公安委員会が行うこととされているのは、ICPO の構成員たる警察庁の地位及び長年にわたる ICPO 活動での実績等によるものである<sup>(152)</sup>。ただ、共助に対する双方可罰性に対する法務大臣の判断と、ICPO への協力における双方可罰性に対する国家公安委員会の判断が齟齬をきたすことを防止するため、法務大臣の意見を聴くものとされている（第 17 条 4 項）。

このように国際捜査共助法における共助及び協力においては双方可罰性が重要な要件とされ、その審査は法務大臣や国家公安委員会が行っている。双方可罰性が要件とされているのは、憲法上（刑法上）の罪刑法定主義の要請にも合致するからである。また、共助がわが国の国民に相応の負担をかけるものである以上、共助を行うについては、わが国においても何らかの犯罪を構成するものであることを要するとするのが、国民の法感情に合致するものと考えられる<sup>(153)</sup>。

#### 4 徴収共助における双方可罰性

多国間執行共助条約に基づく徴収共助は、租税法律主義に違反しないと解されることは前述した。では、日米租税条約等の二国間条約<sup>(154)</sup>における徴収共助についても同様に解することができるか。同様に解することができない（租税法律主義に違反する）とすると双方可罰性の要件を条約中に取り入れる必要があるかどうかを検討する。

---

(152) 深山・前掲(注 148)18 頁

(153) 深山・前掲(注 148)14 頁。なお、国際的捜査協力や司法共助におけるこのような双方可罰性の要件については、これを不要とする見解も見られるようである。これらの主張の論拠は、司法共助は、犯人又は手続関係人の利益のためにも行われることがあり、この点で、司法共助は犯人の訴追と処罰を目的とする犯罪人引渡しとは異なり、独自性を有する国際司法協力であるとされる（森下忠「国際司法共助としての差押えと没収（一）」（警察研究第 61 巻第 6 号・1990））。

(154) 日米租税条約以外の二国間租税条約も、日米租税条約と同様の規定振りとなっているので、日米租税条約についての検討結果は他の条約にも同様に妥当するといえる。

## (1) 日米租税条約における徴収共助と租税法律主義

多国間執行共助条約とは異なり日米租税条約には、わが国では租税として扱われていない債権について共助要請を拒否できるという規定は存在しない。しかしながら、日米租税条約第27条2項は、「この条の規定は、いかなる場合にも、一方の締約国に対し、いずれかの締約国の規則及び慣行に抵触し、又は当該一方の締約国の主権、安全又は公の秩序に反する行政上の措置をとる義務を課するものと解してはならない。」とし、国内法に規定する手続の範囲内で共助要請に応じるだけでよいとされている。

この場合の「公の秩序」という概念が抽象的であるため納税者の立場から問題が生ずるとの指摘がある<sup>(155)</sup>。日米租税条約の徴収共助規定は、対象となる租税がもともと限定的で、租税の免除又は税率の軽減措置を、第三国居住者が享受しないよう努めることとされており、条約の批准により、限定的租税を徴収することを国会が承認していることになるから課税要件法定主義には反しないのではないか。また、公の秩序という概念は抽象的な面は否めないが、対象となる租税が限定されている点で納税者の保護が図られているともいえる。ただし、納税者の保護を徹底するためには、対象となる租税の範囲を明確に規定することが望ましい。

## (2) 徴収共助における双方可罰性

多国間執行共助条約では徴収共助拒否事由が明確に規定され、しかも締約国間で共通の徴収手続しか被要請国では行使できないこととされている。また、最近オランダがドイツと締結した執行共助条約では、共助の対象となる租税が国別に限定列挙され、しかも大部分が両国に共通に存在する租税に限定されており、このような条約では実質的に双方可罰性が確保されているともいえる。したがって、共助拒否事由が明確に規定され、かつ、対象となる租税が締約国間で共通に存在し、若しくは限定列挙されている

---

(155) 石黒・前掲(注33)82頁。金子・前掲(注125)81頁も「(中略)、課税要件法定主義の趣旨からして、それは具体的・個別的委任に限られ、一般的・白紙的委任は許されないと解すべきであろう。」と述べておられる。

場合には、租税法律主義には反しないと考える。なかでも、共通に存在する租税の存在は実質的には双方可罰性にも似た規定といえるので、二国間条約においてはこのような規定を取り入れていくことが徴収共助と租税法律主義との緊張関係を解く上で有効な手法といえる。

## 第2節 徴収共助の国内的執行（租税の優先権）

多国間執行共助条約第15条は、「共助により徴収される租税債権は、（中略）被要請国の租税債権に認められるいかなる優先権も有しないものとする。」と規定し、OECDモデル条約第27条5項や他の執行共助条約においても同様の規定が見られる<sup>(156)</sup>。つまり、徴収共助により徴収した当該被要請債権には、自国の租税債権と同様の優先権は認められていない。ところが、租税条約実施特例法第11条では、「政府は、租税条約の規定によりわが国以外の締約国の租税につき当該締約国の政府から徴収の嘱託を受けたときは、国税徴収の例によりこれを徴収する。この場合において、当該租税及びその滞納処分費の徴収の順位は、それぞれ国税及びその滞納処分費と同順位とする。」と規定し、外国租税債権に優先権を認めており<sup>(157)</sup>、条約の規定と法律の規定に齟齬が生じている。条約と法律の一般的優先関係からは条約が優位するとの考え方が支配的であり<sup>(158)</sup>、共助要請を受けた外国の租税債権がわが国で徴収されたとしても優先権がないとすると、果たして国内において徴収手続を遂行できるかという問題が発生する<sup>(159)</sup>。したがって、以下では仮にわが国が多国間執行共助条約に加入する

---

(156) USモデル条約第26条（情報交換及び執行共助）にはそのような優先権に関する規定は見られないが、米国とカナダの租税条約には、徴収共助が受理された要請国の租税債権は被要請国においていかなる優先権も有しないと規定されている（15条7項）。オランダ・ドイツ執行条約には優先権条項が挿入されている。

(157) 石黒・前掲（注33）80頁脚注において、「外国租税債権に優先権を与える実施特例法の規定は、とりわけ倒産絡みの事態において、深刻な問題を提起することになり得よう。」と述べておられる。

(158) 山本・前掲（注6）110頁

(159) 羽床・前掲（注124）121頁

とした場合（徴収共助について留保せずに）に、上述の問題はいかに解決できるか、あるいは実施特例法の中に新たな条文の創設が必要となるか検討する。

## 1 外国租税債権に優先権がないことの意味

### （１）優先権条項の趣旨

多国間執行共助条約では、被要請国の租税債権の徴収において認められている優先権は自動的に要請国の租税債権に拡張されるものではないとし、その理由として次の点をあげている<sup>(160)</sup>。すなわち、①被要請国の居住者は自国の租税債権に優先権があることを承知しているが、外国の租税債権については予期していないため、外国の租税債権に優先権を認めることによる債権者の利益の侵害を防止すること、及び②二国間の租税債権の競合を回避すること、である。

OECD モデル条約では、優先権がないという準則は、被要請国が第 3 項及び第 4 項の規定に従い自国の租税債権と同様に扱わなければならない場合であっても適用され、他国の租税債権に自国の租税債権と同様の優先権を付与したいと望む国は 27 条 5 項の優先権条項を削除する必要があるとされている<sup>(161)</sup>。

このように租税条約上優先権がないということは、配当の局面において自国の租税債権と同様の優先権は付与しないというだけであり<sup>(162)</sup>、他国の租税債権を条約の規定に従い誠実に徴収することを制限するものではないと解される。

### （２）利用できる徴収手続

優先権条項の趣旨を上述のように解すると、文書や電話等による納税催告、納税者の承諾の下に行われる納税者に対して行う事情聴取は当然可能

---

(160) コメンタリー・パラ 152

(161) OECD モデル条約コメンタリー・パラ 26

(162) 租税債権に優先権を付与しているか、あるいはどの程度優先権を認めているかは各国の国内法の規定によりさまざまである。

であるが<sup>(163)</sup>、差押え等の滞納処分を行うことができるかが問題となる。

この点に関しては、要請国の租税債権に優先権が与えられないとすると、要請国の租税と国内の無担保債権者は同順位になるものと考えられるが、徴収法 129 条によると無担保債権者は仮に執行力ある正本を附与されているものであっても配当されないことから<sup>(164)</sup>、要請国の租税債権で徴収処分を行い、あるいは滞納処分手続から配当を受けることはできないと考えられ、差押え等の処分は行うことができないと解する見解がある<sup>(165)</sup>。

果たして条約にいう優先権を付与しないという意味は、要請国の租税債権を無担保の私債権と同順位にすることであるかは疑問である。前述したように、優先権を付与すると要請国と被要請国の租税債権が同順位となり配当手続において困難な問題が生じるためそれを回避すること、及び国内債権者（特に担保権者）を保護する必要があることが優先権条項の目的であり、必ずしも国内法の規定に従って強制徴収手続を行うことを否定する趣旨ではないと解される（配当可能性と滞納処分可能性は別問題である。）。また、外国租税債権が無担保の私債権に優先して配当を受けるということは条約の趣旨に反するものではなく、かえって共助要請の趣旨（国際協調主義）に応えることになるものと思われる<sup>(166)</sup>。

---

(163) 羽床・前掲（注 124）120 頁

(164) 吉国二郎ほか編「平成 14 年改訂国税徴収法精解」（大蔵財務協会）775 頁。

(165) 羽床・前掲（注 124）121 頁

また、栗谷・前掲（注 34）は、「外国租税債権が優先権を有しない以上、外国租税債権をわが国の国内財産から徴収する順位は、無担保の私債権と同順位かそれより後順位のはずである。にもかかわらず、外国租税債権のために国税徴収法の定める手続に従って、差押え、換価および配当を行った場合には、同法 129 条が無担保の私債権に配当参加権を認めていないことの結果、外国租税債権が無担保の私債権に優先して配当を受けることとなり、条約の趣旨に反することとなる。そして、わが国が相手国の国税債権を強制徴収することができない以上、相互主義の観点から、相手国に対しても、それ以上の協力を要請することはむずかしいと考えられるのである」と述べられ、外国租税債権に優先権が付与されていない結果、差押え等の滞納処分を行うことはできないと説明している。

(166) 對馬・前掲（注 5）94 頁も、日米租税条約における徴収共助について、「我が国の租税債権についてアメリカの租税債権の強制的な処分ができないとするならば、日

### (3) 徴収共助に関する判例

徴収共助の可否が争点となった事案として、米国・カナダ間の Chua 事件が注目される。

A Chua v. Minister of National Revenue (192 F.T.R300(2000))

#### 【事案の概要】

原告であるバンクーバー在住のカナダ人女性（課税期間である 1986 年当時はマレーシア国民であったが、1991 年にカナダ国籍を取得している。）はハワイに別荘（夫と共有）を所有していた。1986 年に別荘の持分を売却したことにより譲渡所得が発生したため IRS に対し源泉税を納付していたが、数年後に IRS が、申告額が過少であるとして不足税額通知書を送付した。原告は、カナダでは外国租税債権の徴収はできないと考え、米国租税裁判所に対し本件不足税額通知を不服とする提訴は行わなかった。その後、1995 年に米国とカナダ間で租税条約の一部改定により徴収共助規定が創設されたため、IRS は、条約の規定に基づきカナダ国税庁に対し徴収共助要請を行った。カナダ国税庁は同要請を受理し、原告に対し徴収活動を開始し、バンクーバー所在の原告所有財産を差し押さえたところ、原告がこれを不服としてカナダ連邦裁判所に提訴した事件である。

#### 【争点】

条約の徴収共助規定は、権利及び自由章典(Charter of Rights and Freedoms)15(1)条に違反しないか（徴収共助をすることができるか）

#### 【判旨】

連邦裁判所は、徴収共助規定の創設は連邦議会の専権事項であり、課税期間当時カナダ国民でなかった者に対しては徴収共助を行いうるとの規定は権利章典に違反しないと判示し、原告の訴えを棄却した。

米加租税条約 26A 条 7 項では、「徴収共助要請が受理された要請国の

---

米租税条約における徴収共助そのものを否定するのではないかと同旨を述べられている。

租税債権は、被要請国において当該国の租税債権に認められるいかなる優先権も有しないものとする。」と規定しているにもかかわらず、カナダ国税庁が、IRS の要請を受け、国内法の規定に基づき強制処分を行っている点が注目される（徴収共助を受けた米国の租税債権は、カナダ所得税法の下で納付すべき租税債権として扱われ（26A 条 4 項）、所得税法上、租税の優先権が認められている。）。

#### （４）小括

以上検討したように、わが国においても租税条約上優先権が付与されない旨の規定があったとしても国内法の規定に基づき滞納処分を含めた徴収活動を実施していくことは可能ではないだろうか。優先権条項の趣旨は、被要請国の債権者の保護及び要請国と被要請国の租税債権との競合を配当の局面において回避することであり、徴収共助要請を受けて徴収手続を国内的に実施していくのは、むしろ条約上の義務といえるからである。

## ２ 租税条約と実施特例法との関係

### （１）外国租税債権に優先権を付与した意味

実施特例法第 11 条は、徴収の嘱託を受けた外国租税及びその滞納処分費の徴収の順位は、それぞれ国税及びその滞納処分費と同順位とする、と規定している<sup>(167)</sup>。

これは、前述したように国税徴収法 129 条との関係で国税と同順位の優先権を付与しないと滞納処分により財産を差押え・換価を行った場合に配当を実施することができず、条約に基づく要請を国内的に実施していくことができないことから、そのような事態を回避するために設けられている

---

(167) 石黒一憲「現代国際私法上」（東京大学出版会・1986 年）493～494 頁は、「わが国における国税優先の取扱いからして、そもそも当該外国租税債権をそこまで優遇すべきなのか否かが問題となるであろう。また、例えば納税者の債務超過的状况において、わが国自身の租税の徴収額を削ってまで外国課税措置の域外的執行（！）に協力してやる必要があるのかどうか。」と指摘されている。

と考えられているが、必ずしも立法者の意思ははっきりしない<sup>(168)</sup>。

## (2) 租税条約と実施特例法の関係

わが国は、憲法第 98 条 2 項において「確立した国際法規はこれを誠実に遵守することを必要とする」と規定し、一般的な国際法規ないし条約の国内的効力を認める立場をとっているとされる<sup>(169)</sup>。そして、条約と法律の関係については、憲法の国際協調主義に基づき条約が優位すると考えるのが通説である<sup>(170)</sup>。したがって、法律と条約の規定が抵触する場合には、その限りで国際法違反の法律ということになるであろう。しかし、国際法は国際法自身の効力として、法上当然に国内的に適用されることは現在では一般に認められていないことから、国際法違反の国内法が国内法としては有効なものとされる<sup>(171)</sup>。

わが国が多国間執行共助条約のような外国租税債権に優先権を付与していない条約を批准する場合には、条約と実施特例法が矛盾することになるが（日米租税条約には徴収共助要請を受けた外国租税債権に優先権を付与しないという規定がないため条約との齟齬の問題は発生していない。）、この点については、以下のように解したい。すなわち、多国間執行共助条約で優先権を付与しないと定めているのは外国租税債権を被要請国の租税債権と同順位にしないということを示したに過ぎず（被要請国の租税債権には劣後する。）、他の私債権との関係については国内法の規定に委ねたもの

---

(168) 大蔵委員会での審議において、吉國政府委員は、「租税条約におきます徴収の共助という点は、この条約上の規定に基づいて課税されるべきものが相手方の何らかの理由によって課税されないでいる、その部分について徴収の協力をするわけでございます。したがって、一般的に相手国の納税者の税額を、たまたまその者の資産が当該国にあるからといって徴収共助をするという性質のものではございませんので、条約上の規定に基づく税額、これだけ徴収する共助をするのが現在の例でございます。」と述べられるが、当該外国の租税をわが国の国税と同順位とした趣旨や問題点について議論した形跡は見られない（第 61 回衆議院大蔵委員会記録第 33 号・昭和 44 年 6 月 4 日）。

(169) 高野雄一「新版国際法概論（上）」（弘文堂・新版 12 刷・1976）79 頁

(170) 高野・前掲（注 169）84 頁

(171) 田端茂二郎「国際法講義上〔新版〕」（有信堂・新版 3 刷・1983）52 頁

と解される<sup>(172)</sup>。したがって、実施特例法にいう、「外国租税及びその滞納処分費の徴収の順位は、それぞれ国税及びその滞納処分費と同順位とする。」との規定は、執行共助条約との関係では、形式上は条約違反となり優先権を付与することができないとも解されるが(条約が法律に優先するため)、実質的に考えると国内で条約の内容を実施していくうえで一般私債権と同順位にはしない(一般私債権には優先するが、担保権には劣後する)という意味に解すべきであろう<sup>(173)</sup>。そのように解することにより条約を国内的に実施できるのであり、条約を実施できない場合に生じる国際法違反の問題(国家責任)を回避することができると思われる。

### (3) 小括(私債権に優先することの意味(外国租税債権の優先性))

上述のように共助要請を受けた外国租税債権に優先権を付与することができるすると国内の私債権者の保護に欠けるという点が問題となる<sup>(174)</sup>。租税法律主義の機能は国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることであるから<sup>(175)</sup>、外国租税債権に配当されることによって一般私債権者が満足を受けられないような事態が生じることとなると租税法律主義に違反することになるからである。

外国租税債権を「国税徴収の例により」徴収することから、国税徴収法の規定により私債権者との調整が図られることにはなるが、徴収した外国租税債権の位置づけが実施特例法上明確になっていないという問題がある

---

(172) コメンタリー・パラ 153 によると、納税者の予測可能性、一般の債権者の利害、等に鑑み、優先権を付与しないという条項は絶対的(absolute)なものとされているが(石黒・「ボーダレス社会への法的警鐘」(中央経済社・1991) 166 頁)、これをどう解釈するかが問題となる。

(173) 石黒・「ボーダレス社会への法的警鐘」(中央経済社・1991) 166 頁は、外国租税債権に優先権を与えるこの規定は、とりわけ倒産絡みの事態において、深刻な問題を提起することになり得よう、と指摘されている。

(174) コメンタリー・パラ 152 が指摘するように、多国間執行共助条約において要請債権に優先権を付与しないという規定が設けられたのは、国内債権者の保護もその理由としていた。

(175) 金子・前掲(注 125)79 頁

(外国租税債権の法定納期限等の判定方法等が不明確であるため、担保権との優先関係がはっきりしない。)

もともと実施特例法は日米租税条約等の二国間条約を想定して制定されていると考えられ(制限的徴収共助条項であるため、徴収共助の嘱託が行われることを具体的には想定していないと思われる。)、一般的徴収共助条項を含む多国間執行共助条約等における徴収共助を実施していく場合には現行規定では不十分といえる。したがって、私債権者の予測可能性を保障できるような明確な規定を実施特例法の中に創設するとともに、具体的徴収手続(収納・送金手続等)を規定する必要があると考える。

## 第4章 国際間の徴収共助のあり方

多国間執行共助条約や OECD モデル条約のような一般的徴収共助条項を取り入れた多国間条約が現れ、また、二国間条約においてもオランダ・ドイツ条約や米国・カナダ条約のようにかなり広範囲な徴収共助義務を規定する条約が増加している。しかしながら、多国間執行共助条約の批准国はまだ9カ国に過ぎず、また一般的・包括的な共助を認めている二国間条約も少数であり、しかも徴収共助は国内的な法制度の類似した諸国間の条約で認められているに過ぎない。法制度の異なる国が共助条約を締結した場合には、徴収活動及び納税者の権利保護が制限的・片務的になる可能性があるからである。徴収共助は国家主権の制限あるいは域外的執行を容認する面もあることから、政治的・経済的に密接な関係があり、かつ、その経済交流が双方向な諸国間でなければ、その利益を享受しえないともいえよう。

そこで、第4章では、まず国際間の徴収共助をすすめていく上で法制度の異なる締約国間で納税者や私債権者等の権利保護をどのように図っているかを条約上の徴収共助規定の考察を踏まえて明らかにし、次に国際間の徴収共助の手法及び限界について検討し、最後に、国際間の徴収共助のあり方を考えたい。

### 第1節 納税者の権利の保護

#### 1 納税者の権利の保護の必要性

##### (1) 米国における議論<sup>(176)</sup>

1946年に米国がフランスと二国間租税条約を締結した際に、徴収共助はデュー・プロセスなしに米国の納税者の財産を剥奪するものであり憲法違反であるとの議論が米国の経済界を中心に沸き起こった。そこで、上院の内国歳入小委員会と全米海外貿易協会が合意し、フランスとの条約におけ

---

(176) Dodge, *supra* note 17

る徴収共助規定から租税を除外することに合意した。同様の規定はその後のデンマークやオランダとの条約にも取り入れられた。

その後、ギリシャ、ノルウェー及び南アフリカとの条約交渉において一般的徴収共助規定を取り入れようとした際に、経済界は再び反対したが、そのときはデュー・プロセスではなく、Revenue Rule に基づき反対した。結局、上院の内国歳入小委員会は、「各政府は、条約に基づき提供された免税又は軽減税率の適用がその資格を有しない者に利用されないよう確保するためにのみ他国の租税を徴収することができる」という条件を付して条約を批准することを提案し、そのような条約が締結された。

上院は、その後 40 年以上にわたり、徴収共助に対して非協力的態度をとりつづけていたが、1995 年のカナダとの条約改定において一般的徴収共助規定を導入し、その立場を変更した。

このように米国は従来、徴収共助はデュー・プロセスを踏んでいないことから納税者の保護に欠けるという態度をとってきたが、これが多国間執行共助条約を批准する際の徴収共助規定に対する留保となって現れたものと思われる。

## (2) OECD モデル条約における納税者保護

OECD モデル条約第 27 条 6 項は、「一方の締約国における租税債権の存在、有効性又は金額に関する手続は、他方の締約国の裁判所又は行政機関によって審理されないものとする。」と規定しているため、納税者の保護に関しては被要請国の法令は適用されず、要請国の法令や行政上の慣行が決定的に重要となる<sup>(177)</sup>。モデル条約のコメンタリー (27 条関係 17) が指摘しているように、被要請国は、自国の法令の下では受け入れられないような状況で成立した租税債権であっても自国の租税債権と同様に徴収共助しなければならないとすると、憲法の保障する租税法律主義や基本的人権の尊重との抵触が生ずる。二国間の法制度や税務行政が同様に成熟している

---

(177) Edwin van der Bruggen , *supra* note 89

可能性は低く、納税者の権利の保護に関して、例えば、納税者に対する告知、納税者情報の秘密の保護、不服申立権、聴聞や証拠提出権、納税者擁護委員会の保護を受ける権利、公平な訴訟を受ける権利、などが同様に満たされている保障はまったくないからである<sup>(178)</sup>。

多国間執行共助条約では徴収共助の対象となる租税債権は、執行可能であり、かつ不服申立てがされていない債権であるという限定が付されているが、OECD モデル条約には不服申立てがされていない債権という制限はなく、執行可能な債権であり、納税者が徴収を妨げる行政上の権利も司法上の権利も有さない場合には共助要請ができるとされている<sup>(179)</sup>。このように OECD モデル条約は共助要請の要件が緩やかであるため納税者の保護に欠けるとの指摘があり、納税者の権利をいかに保護していくかが徴収共助規定を実効性のあるものとするために重要となる<sup>(180)</sup>。

## 2 納税者保護規定

執行共助条約にどのような納税者保護規定が設けられているかを、具体的に見ることとする。納税者保護規定としては、徴収共助は納税者に保障される権利及び保護に何ら影響を及ぼすものではないとの規定と、共助拒否事由の規定<sup>(181)</sup>、に大きく分けられる（第2章末「納税者保護及び共助義務の限界規定の概要一覧」参照）。

### （1）条約上の納税者保護条項

---

(178) Id

(179) OECD コメンタリー27 条関係 15

(180) Edwin van der Bruggen, *supra* note 89 納税者保護に関する国際的規則が開発されなければ、被要請国の司法審査を除外する第 27 条 6 項は非常に危険なものとなると指摘している。

(181) Garcia Prats, *supra* note 88, at 72

徴収共助要請を拒否できる類型として、①公序による場合、②人的除外（国籍条項又は居住者条項）、③義務を尽くしたかどうか（Exhaustion Rule）、④条約への抵触、⑤比例性原則、を挙げている（第2章第6節4（3）参照）。

## (i) 多国間執行共助条約

租税債権の共助要請ができるのは、不服申立てが行われていない場合（居住者）あるいはもはや不服申立てができない場合（非居住者）に限られるが（第 11 条 2 項）、第 21 条には「納税者の保護と共助義務の限界」と題する納税者保護規定が設けられている。すなわち、本条約の規定は、被要請国の法令又は行政上の慣行によって当該納税者に保障される権利及び保護に何ら影響を及ぼすものではないとされ（第 21 条 1 項）、国内法や行政上の慣行により認められている納税者の権利及び保護が、条約の規定により軽減されることがないことを明示している<sup>(182)</sup>。そして、同条 2 項には共助拒否事由が規定されている（第 2 章 1 節参照）。

さらに、要請国が自国内で利用できるすべての手段(all means)を尽くしていない場合には、被要請国は、要請を受諾する義務を有するものではないとされている（第 19 条）。

## (ii) OECD モデル条約

OECD モデル条約第 27 条 8 項は、以下の場合には徴収共助を拒否できるとし、①当該一方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること、②公の秩序に反することになる措置をとること（公序違反）、③要請国があらゆる合理的な措置を尽くしていない場合に共助を行うこと（Exhaustion Rule）、④要請国の得る利益と被要請国の負担する費用との間で明らかな不均衡が生じる場合に共助を行うこと（比例性原則）、をあげている。

## (iii) US モデル条約

US モデル条約 26 条 4 項により、当該締約国の主権、安全又は公の秩序に反する行政上の措置をとる義務を課するものと解してはならないとされているので、自国租税の徴収措置と抵触する措置をとる必要はない。US モデル条約には、特に納税者保護条項は設けられていないが、も

---

(182) コメンタリー・パラ 187

ともと共助対象が限定されており、上述の公序等により共助義務を免れることもできることから、納税者の権利保護が図られているといえる（公序概念の不確定性の問題はある。）。

（iv）ベネルックス条約

ベネルックス条約には共助拒否事由は設けられておらず、被要請国が国内でとりうるすべての徴収措置を尽くしていない場合には共助の義務がないとされているだけである。

（v）北欧執行共助条約

北欧執行共助条約には納税者保護規定は特に設けられていない。北欧諸国の徴収制度は比較的類似しており、自国の徴収制度に基づき共助を行うことで納税者の保護を図ることができることから、特に規定は置かれなかったものと思われる。

（vi）日米租税条約

日米租税条約の納税者保護規定は、US モデル条約と同様である。

（vii）アメリカ・カナダ租税条約

アメリカ・カナダ租税条約（以下「米加租税条約」）では、共助要請される租税は最終的に決定されたもの (finally determined) でなければならず、要請国の徴収を制限する納税者の行政上及び司法上の権利が消滅しているかあるいはすべて尽くされていなければならないとされ（26A 条 2 項）、納税者の保護が図られている。

さらに、徴収共助は、原則として自国納税者には適用されないものとされており（26A 条 8 項）、被要請国の国民については、原則として共助要請はできないことになる（自国納税者の保護）。

（viii）オランダ・カナダ租税条約

オランダ・カナダ租税条約（以下「蘭加租税条約」）に基づき徴収共助を行うためには、米加租税条約と同様に租税が最終的に決定されていることが必要である（26A 条 3 項）。また、同条約には多国間執行共助条約と類似の徴収共助制限条項が設けられている（26B 条、第 2 章 6 節 3 参

照)。

(ix) オランダ・ドイツ執行共助条約

本条約の規定は被要請国の法令又は行政慣行によって認められている個人の権利及び保護に影響を及ぼすものではないとされている(11 条)。

また、被要請国に対し以下の義務を課するものと解してはならないとされ (11 条(3))、例えば、①被要請国の公序又は国家の重大な利益に抵触すると認められる措置をとること、②要請国が国内において利用できるすべての措置を尽くしていない場合に共助をすること、などが列挙されている (第 2 章 6 節 4 参照)。

(x) オランダ・ニュージーランド執行共助条約

オランダ・ニュージーランド条約では前述 (第 2 章 6 節 5) したように、要請国の租税債権は被要請国では優先権はなく、滞納者を収監して徴収することはできないとされ、被要請国は、要請国において法令上規定のない強制措置をとる義務はないとされている。さらに、条約第 5 条には多国間執行共助条約と類似の徴収共助制限規定が設けられている (第 2 章 6 節 5 (2) 参照)。

(2) 小括

多国間条約や二国間条約における納税者保護規定は前述のとおりであるが、これは以下のように整理できる。

イ 共助要請できる租税債権は不服申立てが行われていない場合等に限定される ((i))。

ロ 共助要請できる租税債権は最終的に決定された (finally determined) ものでなければならない ((vii)・(viii))。

ハ 被要請国の法令又は行政上の慣行によって当該納税者に保障される権利及び保護に何ら影響を及ぼすものではない ((i)・(ix))。

ニ 被要請国又は要請国の法令又は行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとる義務はない ((i)・(ii)・(viii)・(ix)・(x))。

ホ 被要請国の主権、安全又は公の秩序に反する行政上の措置をとる義務

- を課するものと解してはならない ((i)・(ii)・(iii)・(vi)・(ix))。
- へ 要請国が自国内で利用できるすべての手段を尽くしていない場合には  
共助要請を拒否できる ((i)・(ii)・(iv)・(vii)・(ix)・(x))。
- ト 被要請国の納税者には適用されない (自国納税者の保護) ((vii))。

### 3 適正手続 (デュー・プロセス)

納税者の権利保護を図っていくためには、法律に基づく権限が適正な手続に従って行使されていることが必要である。憲法 31 条は適正手続を保障しており、これは刑事手続のみならず行政手続にも適用されると解されている<sup>(183)</sup>。租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならない (手続的保障原則)<sup>(184)</sup>、とされている。

では、国際間の徴収共助において憲法上の要請である適正手続はどの程度保障されているであろうか。また、わが国が国際間の徴収共助を行う際にどの程度適正手続を踏むことによって共助を行うことができるかを検討する。

#### (1) 徴収共助条約における適正手続条項

多国間執行共助条約や二国間条約において適正手続に関する規定といえるのは、上述のイ・ロ・ハ・ニ (第 4 章 1 節 2(2)参照) である。すなわち、被要請国の法令又は行政上の慣行によって当該納税者に保障される権利及び保護に何ら影響を及ぼすものではないから、国内法で適正手続が保障されている場合には国内法の適正手続 (告知・聴聞手続等) を踏んで共助を行わなければならない (ハ)。また、共助要請の対象となる租税債権に不服申立て等がされている場合には共助要請をすることができず (イ)、さらには、要請国での徴収を制限する納税者のすべての行政的権利及び司法的権利が消滅し、あるいはすべて行使されたことを共助要件とするのも適正手続を保障するものである (ロ)。

(183) 佐藤功「日本国憲法概説」(学陽書房・前訂第 2 版・1980) 186 頁

(184) 金子・前掲(注 125)84 頁

## (2) 適正手続保障の要件

以上の点を踏まえ、適正手続をどこまで踏むことで徴収共助をすることができるであろうか。

まず、共助の対象となる租税債権が不服申立ての対象となっていないことが必要である。被要請国が課税内容の審査権限を有していない以上、共助要請される租税債権について不服申立てがされていないことは不可欠な要件といえる。

次に、被要請国は自国の法令又は行政上の慣行に抵触する場合には、共助要請を拒否できることも重要な点である。共助要請を適正に実施していくためには国内法令に抵触する共助措置をとることはできないからである。これは徴収共助の限界であるとともに、納税者の権利の保護に資するものである。例えば、わが国の場合には租税条約実施特例法第 11 条に基づいて徴収共助を実施していくことになるが、同条では、租税条約の締約国の政府から徴収の嘱託を受けたときは、国税徴収の例により徴収することとされている。したがって、国税徴収法等の規定に従って要請国の租税債権を徴収することになるが、その際には当然憲法上の要請である適正手続に従う必要がある。具体的には、督促状の送付等の事前通知を行い、差押えをする場合には原則として事前に予告する必要がある、当局の差押えに対し異議がある場合には異議申立てができるようにしなければならない。

最後に、滞納処分等の徴収手続は締約国間で共通に認められている手続が活用されるべきである（第 3 章第 1 節 2(2)参照）。例えば、不動産等の差押えができない国から共助要請を受けたとしてもわが国で不動産等の差押えをする義務はない。

したがって、適正手続の保障の観点からは、適正手続が国内的に保障されていない国に対しては共助要請ができないことになるから、そのような国と共助条約を締結する際には、その保障を確保する必要がある。

## 第2節 国際間の徴収共助の手法及び限界

共助要請を受けた外国租税債権は、国税徴収の例により徴収していくこととされている（実施特例法11条）。そこで、国税徴収法や国税通則法等の国内法令に基づきどのような徴収活動ができるか徴収実務を踏まえて具体的に検討し、その限界を明らかにしたい。

### 1 徴収共助の手法

徴収共助の手法としては、国税債権を徴収していくために国内でとられている手法を活用することになるが、国際間の徴収共助であることによる限界も存する。

#### （1）納税催告

まず、共助要請を受けた外国の租税債権については、文書により督促することから徴収手続は開始される（国税通則法第37条）。督促状により納付がない場合には、電話催告や文書催告による納税催告が行われる<sup>(185)</sup>。

#### （2）分割納付（納税猶予）

国税通則法第46条の納税の猶予や国税徴収法第151条の換価の猶予規定を用いて分割納付等を認めることは可能といえる。これらの規定は納税者保護規定でもあり、適正手続の観点からも認められるべきである（多国間執行共助条約には納税延期の規定がある（16条）。）。

#### （3）滞納処分

滞納処分も同様に徴収法の規定に従って実施することになるが、滞納処分については別途留意すべき点がある。前述したように、不動産等の差押えが禁止されている国から共助要請を受けたときは、不動産等の差押えはできない。債権差押えは租税当局の自力執行権として外国でも認められているのが通常であり、債権差押えは共助要請を受けた外国の租税債権につ

---

(185) 羽床・前掲（注124）120頁

いてもすることができる。

なお、徴収法 153 条の滞納処分の停止については、納税緩和制度であり納税者の保護に資するものであるから可能と考えられるが、その判断は慎重にすべきであり、事前に要請国の了承を得る必要があろう。

#### (4) 配当

共助要請を受けた外国租税債権に基づき差押え・公売を実施した場合には、当該財産の換価・配当手続を行うことになる。わが国では、徴収法 129 条の規定により一般債権者への配当ができず、そのため執行共助条約上優先権が認められていない外国租税債権については配当できないとの見解もあるが、執行共助条約の優先権条項の趣旨や条約履行義務との関係から配当が可能であると解する<sup>(186)</sup>。なお、執行共助条約には外国租税当局への配当手続（外国租税当局への送金方法等）は規定されていないため、具体的な方法は、その都度要請国の租税当局と協議する必要がある。

## 2 徴収共助の限界

国際間の徴収共助の特徴は、条約の規定に基づき外国の租税債権を相互共助により徴収するという国際協力を実施していくことである。あくまでも執行共助条約の範囲内でしか共助を行うことができないのは当然である（条約上の限界）。また、各国は、国家主権の発動として、自国内において排他的に租税債権を賦課徴収する権限をもっているため、各国の租税徴収制度に差異があるのは当然である。したがって、前述したような適正手続保障の観点から、わが国が国際間の徴収共助を行う場合には、締約国間で共通する手続しか活用することができないと解される（徴収制度上の限界）。換言すれば、徴収共助は国内法の規定に基づき実施していくことから、これを国内法上の限界ということもできる。以下では、国内法上の限界について検討する。

#### (1) 滞納処分

---

(186) 第 3 章第 2 節参照

共助要請を受けた外国の租税債権について滞納処分を実施する場合には、①不動産や動産等の差押手続を自力執行権の行使として認めている国と、司法手続により行っている国があり、また②特定の財産を差押禁止財産にしている場合も考えられるため、適正手続との関係で問題が生じる<sup>(187)</sup>。

前者については、わが国と同様の徴収手続を有している国から共助要請を受けた場合には差押えに何ら問題がないが、司法手続により行っている国から要請を受けた場合であっても、同様に徴収手続をすすめることができると解する（自力執行権か裁判所の命令かの相違があるだけで徴収手続がとられていること自体は同じといえる。）。

後者については、要請国における差押禁止財産をわが国で差し押さえることはできないと解する。これが認められると、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性とを与えることを機能とする租税法律主義に抵触し<sup>(188)</sup>、納税者の権利を害することになるからである。要するに、締約国間で共通に差押可能とされている財産についてのみ差押えできるといえる。

## （２）租税免除

延滞税免除等の租税免除措置については、共助要請を受けた租税債権には適用できないと考える。わが国の国税債権については法定要件を充足した場合の延滞税免除規定<sup>(189)</sup>が存するが、共助要請債権については、課税内容を被要請国において審査できない以上、その減免についても被要請国の法令に基づき行うことはできないと解される（要請国にも同様の免除規定がある場合には、事前の承認を前提として可能であろう）。

租税債権の徴収（及び免除）は国家主権の行使そのものであり、共助条約により徴収の囑託を受けたとしても、相手国の国家的同意又は条約上の規定がない限り、租税の免除はできないと解する。

(187) 第3章第1節2(2) 参照

(188) 金子・前掲(注125)79頁

(189) 国税通則法46条の納税の猶予期間中や国税徴収法151条の換価の猶予期間中の延滞税免除規定などがある。

### 第3節 国際間の徴収共助のあり方

国際間の徴収共助においては、要請国と被要請国相互間で互恵的であることが望ましいが、各国の租税徴収制度が相違するのを常態とする国際社会の現状に照らしてみると、他国の租税債権を自国の租税債権と同様に徴収していくのは困難が伴う。また、租税債権の徴収が国家主権の発現そのものであり、納税者の権利保護を図っていく必要があることを考慮すると徴収共助には一定の限界が存するのは当然のことである。

そこで、多国間執行共助条約やその他の条約の検討を踏まえ、徴収共助規定や実施特例法の中にどのような条項を導入すると適正手続や納税者保護の要請を満たすことができるかを検討したい。その際、憲法上の要請である租税法律主義や適正手続の保障と国際協力・国際協調主義をどのように調和させるかが重要となる。

#### 1 多国間執行共助条約批准の意義

多国間執行共助条約における徴収共助は、日米租税条約とは異なり、包括的徴収共助であるため、同条約を批准した場合には要請国の一般租税債権をわが国の租税債権と同様に徴収しなければならない。そのため租税当局としては共助要請への対応は相当の事務負担をもたらすことが予想されるが、逆にわが国から海外（締約国）へ資産を移動し、また海外へ移住した滞納者の財産に対して追及していく場合には、他方の締約国に徴収を要請することができるため租税債権の徴収確保に役立つこととなる<sup>(190)</sup>。

##### (1) 条約批准のメリット

多国間執行共助条約の批准によるメリットとしては、以下の点があげら

---

(190) 本庄資「租税条約」(税務経理協会・2000.9.10) 298 頁は、「為替自由化をはじめ、居住者の海外資産の存在が常識化する場合に、自国居住者の租税債権の確保のために各国は相互主義の原則の下で代行徴収や外国徴収官の受入などについて国際協力をする必要が生じている。」と述べておられる。

れる。

- ① 財産が海外へ移転されている海外滞納事案の徴収確保が容易になる。
- ② 徴収共助を通じた国際間の協力体制（税務当局間の交流促進）の構築が進展する（情報交換が活発化、送達が容易になる）。
- ③ 徴収共助を通じて各国の徴収手続の標準化が進展する。
- ④ 納税者保護規定の整備が図られる。
- ⑤ 憲法上の国際協調主義の要請に応えることができる。

## （２）条約批准のデメリット（問題点を含む。）

条約の批准によるデメリットは、以下のとおりである。

- ① 他国の租税債権を徴収することになるため、納税催告等の事務負担が増大する。
- ② 情報交換事務や送達事務が増加する。
- ③ 滞納処分実施に伴う事務負担が増大する（優先権条項との関係で滞納処分ができるかという問題点（実施特例法上の配当手続が不明確）があり、租税条約実施特例法を整備する必要がある。）。
- ④ 納税者の権利及び利益を侵害する可能性がある（納税者保護法制を整備し、租税法律主義との関係も明確にする必要がある。）。

## （３）小括

以上検討したように、国際間の徴収共助に関してはメリット、デメリットがそれぞれ存在する。経済の国際化、企業活動の国際化がどこまで進展するかによってこの長所・短所も変容する。国際化が一層進展し、資産や人の移動がより活発化すればするほど共助の必要性も高まっていくのは間違いないであろう。歴史的に見ても、地球規模の問題が増加しており、グローバル化が進展することはあっても後退することはなさそうである。憲法の国際協調主義や貿易立国としての発展を目指すわが国の立場を考えると国際共助へ一歩足を踏み入れるときが必ず到来するであろう。今後は、徴収共助だけでなく、むしろ情報交換を含めた税務執行共助制度の構築が重要になってくるものと思われる。

租税徴収制度に関して各国の法制度が異なるとはいえ、共通点も案外多いと思われる。納税催告や猶予制度、さらには債権差押え等の滞納処分についてはほとんどの先進国で認められており、徴収共助に関しては比較的共助に入る余地が多いといえる。多国間執行共助条約では納税者の権利保護や適正手続も相当程度確保され、執行面でも配慮（法令又は行政慣行に抵触する措置をとる必要がないことなど）されており、租税法律主義との関係もクリアできると思われる。今後の経済活動のグローバル化の進展を踏まえ、またわが国の置かれた立場、税務執行の国際化を図るという税務行政上の観点から多国間執行共助条約の批准を検討すべきである<sup>(191)</sup>。

ただし、憲法上の要請である国際協調主義を尊重する立場からいっても、また租税法律主義や適正手続の要請からも、徴収制度の共通化・標準化は必要と考える。他国で認められていない処分を被要請国が行う義務はなく、あくまでも締約国間で共通に存在する徴収手続を自国の法令に従って行使していくことが重要である。

## 2 二国間租税条約中の徴収共助条項の改定

多国間執行共助条約のほかに二国間の執行共助条約を別に締結する必要があるかがまず問題となる。多国間条約に加盟している国との間では別の二国間条約を締結する必要性はないともいえるからである。ただ、多国間条約では税務当局間の具体的な対処方法までは規定されず、一般的・抽象的な規定となりがちであるが、二国間での執行共助条約の場合には個別的・具体的に規定することができるという利点がある。ただし、二国間の租税条約中に徴収共助規定を挿入するのが一般的であり、二国間の徴収共助や送達に限定した執行共助条約は少ない。したがって、多国間執行共助条約に加盟していな

---

(191) 本庄・前掲（注 190）298 頁は、多国間執行共助条約における徴収共助について「このような多国間協定によりこのような分野で国際協力が一步でも進められる方向は、国際的な租税回避を国際的に許さないという環境をつくり、コンプライアンスを向上させる可能性をもつものとして評価されるべきものとする。」と述べておられる。

い国との間で徴収共助をすすめていくためには、新たに徴収共助等に限定した二国間の共助条約を締結するか、現存する租税条約中の徴収共助規定を改定する方法が考えられるが、後者の方法が現実的である。

二国間の徴収共助条項を改定する際には、以下の点に留意すべきである。

まず、徴収共助の内容を現行の制限的徴収共助規定から一般的・包括的共助規定へ改める必要がある。一般的共助規定を導入することにより、一般の滞納国税の徴収共助が可能となるからである。

次に、徴収共助の対象となる租税債権の範囲を明確化する必要がある。すなわち、二国間に共通に存在する税又は類似の税に限定することが、憲法上の要請である租税法律主義の観点から必要と考える。

第三に、徴収共助拒否事由を明確化する必要がある。公序概念は抽象的であるため、より具体的な規定が必要である。少なくとも、多国間執行共助条約や OECD モデル条約のような徴収共助拒否条項は導入すべきである。例えば、オランダ・ドイツ執行共助条約第 11 条（徴収共助の制限）の規定（第 2 章第 6 節 4 参照）は参考になるであろう。

### 3 実施特例法上の問題点等

実施特例法第 11 条により、徴収の囑託を受けた相手国の租税は、国税徴収の例により徴収することとされ、当該租税及びその滞納処分費の徴収の順位は、それぞれ国税及びその滞納処分費と同順位とされているが、それぞれ問題を抱えており、また、債権者保護の観点から実施特例法の明確化が必要であることを指摘した（第 3 章第 2 節 2 参照）。ここでは、実施特例法上の問題点を整理し、どのような解決策を講じるべきかを検討したい。

#### （1）優先権条項

現行規定の下でも滞納処分をすることができると解されるが、租税条約には通常いわゆる優先権条項（要請国の租税債権には被要請国の租税債権に認められている優先権を付与しないという規定）があり、実施特例法と齟齬を生じている。したがって、租税条約中の優先権条項と抵触しないよ

うに、配当手続においては被要請国の租税に劣後するという規定を置き外国租税債権の順位を明確化することが望ましい。また、地方政府が課す税が共助対象となるか不明であるので、この点も明確化する必要がある。

## (2) 納税者保護（適正手続条項）

国税徴収の例により徴収することとなるので、適正手続は当然必要となるが、これを明確にするため実施特例法中にも「被要請国の法令又は行政上の慣行によって当該納税者に保障される権利及び保護に何ら影響を及ぼすものではない」旨の規定を挿入すべきである。

## (3) 債権者保護（予測可能性の確保）

国内の担保権者を保護するため、共助要請を受けて徴収される外国租税債権は抵当権等の担保権には劣後する旨の規定を挿入する必要がある（外国租税債権の法定納期限等の判定方法を定める必要がある。）。

## (4) 徴収手続

実際に徴収の嘱託を受けたときの対処方法を明確にするため、要請国の租税債権の具体的徴収手続や収納手続あるいは収納した租税の送金手続等を規定する必要がある。

# 4 モデル条約の構築（二国間租税条約における徴収共助条項）

今後、二国間の執行共助条約を締結し、あるいは二国間租税条約中の徴収共助条項を改定する際に、どのような条項を挿入すべきかを検討したい。挿入すべき徴収共助条項については、最低限必要な必要的挿入事項と、条約中に規定した場合には適用が認められる任意的挿入事項に分けるのが便宜であろう。

## (1) 必要的挿入事項

徴収共助条項には、最低限以下の事項を挿入すべきである。

### ① 徴収共助の対象となる租税の範囲

共助の対象となる租税の範囲を明確に規定する必要がある。特に、両国に共通に存在する税を限定列挙すべきである。また、要請国で係争中

の租税債権は共助対象から除外される旨の規定も必要である。

## ② 徴収共助の手法

各国の徴収制度に差異があるため、共助要請を受けて執行できる共通の徴収手続を定めるか、あるいは共通手続しか使用できない旨の規定を挿入する必要がある。

## ③ 納税者の権利保護条項

徴収共助の規定は、被要請国の法令又は行政上の慣行により認められた個人の権利及び保護に影響を与えるものではない、との規定を設ける必要がある。

## ④ 徴収共助義務の制限（共助拒否事由の明確化）

納税者の保護を図るために、例えば、オランダ・ドイツ執行共助条約のような徴収共助義務の制限規定を導入する必要がある（第2章第6節4（2）参照）。

# （2）任意的挿入事項

徴収手続を明確にするため以下の条項を挿入すると、共助事務の効率化に資すると思われる。

## ① 徴収した租税の送金方法

徴収した租税の送金方法（送金通貨及び換算日を含む）を規定すると、共助要請を受けた租税債権の徴収手続が効率的に進められる。

## ② 費用負担

通常費用と特別費用の範囲を明確化すると当局間で疑義が生じない。

## ③ 税務当局間の協議事項及び方法

徴収共助は、最終的には個別事案の処理になるため、税務当局間での事案の嘱託方法や滞納者の現況及び財産状況についての情報交換の方法等を規定すると共助事務を効率的に遂行できる。

以上の事項を条約中に挿入することにより、憲法上の租税法律主義との抵触等の疑義を生じさせることなく、相手国の租税債権を自国の租税債権と同様に徴収することができることとなる。

## 結びにかえて

冒頭で触れたように、経済のボーダレス化・グローバル化の進展に伴う企業活動の国際化及び国際的投資活動の活発化とともに、海外への財産移転の増大による国際的租税徴収問題（海外滞納事案）の発生が危惧される。

海外滞納事案に対処するためには、国際間の徴収共助が重要な役割を果たすと思われ、多国間執行共助条約等の内容を検討し、条約を批准する際の問題点や納税者保護を中心とした徴収共助のあり方について考察してきた。

国家主権の発動である租税債権の賦課徴収権は、各国の領域内でしか排他的に行使できないことから、各国の徴収制度に差異があるのが通常である。わが国が徴収共助を行うためには、憲法上の要請である租税法律主義の要請に応えるとともに、徴収共助を効果的・効率的にすすめる方法を構築する必要がある。そのためには、各国の徴収制度の下で共通する手続を相互に執行するような共助のあり方が、現時点では最低限必要と思われる。主権国家の並存する国際社会の現状に照らし、一方的に徴収共助義務を負担することは国家利益に反することとなるからである。

したがって、共通の徴収手続の基盤をいかに構築していくかが重要であり、徴収手続の普遍化・標準化をすすめていくことが、海外滞納事案への対応においては有益であろう。この標準化作業においては、滞納処分等の徴収手続の共通部分の認識及び納税者保護手続の共有化が最も重要である。

本稿においては条約上の徴収共助に焦点を絞り<sup>(192)</sup>、多国間執行共助条約等の徴収共助条項の内容を検討してきた。実施特例法において情報交換に基づく質問検査権が新たに創設され、国際課税の分野においては今後一層国際間協力が必要となる場面が増えていくものと思われ、このような国際間の協力や国際間

---

(192) 本庄資「マネーロンダリングとテロリスト・ファイナンスに対する対抗措置（上・中・下）－組織犯罪利益等を脱税で追及するかマネーロンダリングで没収するか－」（税経通信 832・834・835 号・2004）は、テロリスト資金を押さえるための米国の国家戦略や国際共助について詳細に述べられているが、本稿は多国間執行共助条約等の徴収共助条項に焦点を絞っている。

の徴収共助に対応していくための人的資源の確保がますます重要となるであろう。今後は、賦課徴収を統合した税務執行共助のあり方の研究が、喫緊の課題になると思われる。