

論 説

税務行政執行共助条約における徴収及び保全共助について

東北学院大学法学部准教授
高 浜 智 輝

◆SUMMARY◆

経済のグローバル化・デジタル化の進行に伴い、わが国においても諸外国との租税協力、ひいては執行共助についての重要性は高まっている。

本稿ではまず、税務行政執行共助条約における徴収共助の規定及び租税条約等をつなぐ役割を有する租税条約等実施特例法の取扱いについて整理している。

次に、共助条約の適用・解釈についてわが国で争われた、世界的にも重要なリーディングケースとなる裁判例についての検討から、①共助条約 28 条 7 項の解釈についてその解釈が十分に行われていないこと、②共助対象外国租税債権が全部無罪であると確定した場合は被要請国において実施された処分を取り消す必要がある一方、一部無罪が確定した場合は脱税等に係る訴訟戦略への対応という観点から当該処分を取り消す必要はないこと、③共助条約に基づく措置に対して差止訴訟は認められないこと、及び④納税者が無罪部分を含み得る租税債権であることを主張した場合は、裁判所においても無罪部分の取り扱いについて形式的な審査を実施する必要があることを指摘している。

我が国ではこれまで余り議論されていなかった問題ではあるが、共助条約の解釈に当たっての出発点ともいえる基本的問題について一石を投じるものである。

(税大ジャーナル編集部)

キーワード：税務行政執行共助条約、徴収共助、保全共助、租税条約等実施特例法、
東京地判令 4・11・30 訟月 70 卷 4 号 499 頁

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次

I. はじめに	2
II. 税務行政執行共助条約における徴収共助等の概要	3
1. 概観	3
2. 税務行政執行共助条約における徴収共助	4
(1) 序論	4
(2) 税務行政執行共助条約の取扱い	5
3. 租税条約等実施特例法に基づくわが国国内法上の取扱い	8
(1) 序論	8
(2) 租税条約等実施特例法の取扱い	8
4. 小括	11
III. 徴収・保全共助に関する諸問題—わが国の裁判例の検討—	12
1. 概観	12
2. 税務行政執行共助条約における徴収共助等について争われた裁判例 —東京地判令 4・11・30 訟月 70 卷 4 号 499 頁—	12
(1) 事案の概要	12
(2) 判旨	13
(3) 検討	14
IV. おわりに	24

I. はじめに

経済のグローバル化の進行に伴い、税務行政においても国家間の協力が進んでいる。特に、情報交換は盛んに実施されており、学術面においても国内外を問わず多くの研究がなされている。その一方で、徴収共助については実施件数が少なく学術的な研究もあまり行われていない^①。

実際のところ、課税処分を決定したとしても納税者から租税を徴収することができなければ意味はない。特に、経済のデジタル化が進む昨今の情勢においてこのような問題は顕著である。そのため、諸外国との租税協力 (tax cooperation) の重要性は日々増加していると考えられる。したがって、わが国においても諸外国との執行共助について検討する重要性は高まっている。

そこで、本稿では税務行政執行共助条約（あるいは共助条約とする）における徴収及び保全共助の取扱い並びにわが国で争われた裁判例を検討し、共助条約における執行共助に係る諸問題について検討することを目的とする。

本稿の構成は以下のとおりである。まず、II.において共助条約における徴収共助の規定及び

① たとえば、わが国では、税務行政執行共助条約に基づく 2023 年 6 月末までに徴収共助の要請を发出した件数は 98 件である。財務省ホームページ、『ファイナンス』令和 5 年 11 月号、3 頁以下 https://www.mof.go.jp/public_relations/finance/202311/202311c.pdf（最終閲覧日 2024 年 7 月 9 日）参照。徴収共助の内容については、II.において後述する。

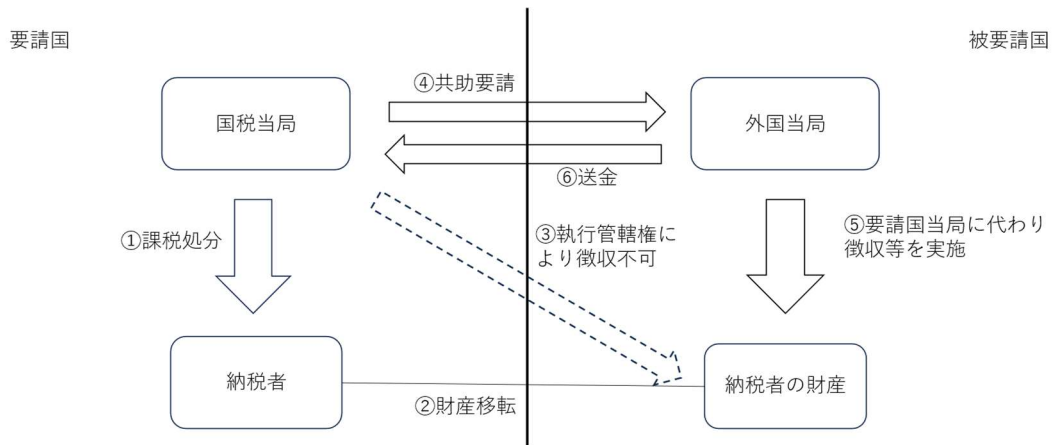
租税条約等をつなぐ役割を有する租税条約等実施特例法（あるいは実特法とする）の取扱いについても触れる。次に、Ⅲ.において共助条約の適用・解釈について争われたわが国の裁判例について検討する。最後に、Ⅳ.において全体のまとめ及び今後の課題を述べる。

Ⅱ. 税務行政執行共助条約における徴収共助等の概要

1. 概観

一般に、国家が自国の租税債権につき外国の領域内において強制的手段を執行することは他国の主権を侵害することになるため認められない。しかしながら、納税者が課税の執行逃れのため国外に資産を移転する等の行為に及ぶ恐れが懸念された。そこで、各国の税務当局が条約に基づき、互いに相手国の租税債権を徴収すべく協力すること（徴収共助）が求められるようになった^②。この取組みは、ある国は他国の課税を支援しないとする「レベニューールール」と呼ばれる原則^③を変えるものである。なお、徴収共助の仕組みは下記のように図示される。

徴収共助の概要図



(出典：財務省『ファイナンス』2023年11月号3頁を参考に筆者作成)

経済のグローバル化等の進展による国際的な脱税及び租税回避行為に対処する観点から、平成23年（2011年）にわが国も共助条約に加わった。そのため、わが国では、二国間の租税条約における徴収共助だけでなく、多国間の共助条約における徴収共助も実施することが可能である。双方の措置は重複するのではなく併存する（共助条約27条1項）。そのため、複数の条約により執行共助の要請が実施できる場合は、事案ごとに適切な条約を選択し共助要請を求め

② 平成25年5月17日第183回外務委員会（山田淳政府参考人発言）

③ Boris I. Bittker and Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, WG&L, (July 2024), ¶65.4.9 及び Lynne Oats, *Principle of International Taxation*, Bloomsbury (9th ed 2023), p.579 参照。Bittker 教授らはレベニューールールはイギリスの裁判例を起源としたものであると説明する。

ることが可能である。ただし、同時に適用することは認められていない⁽⁴⁾。

一方、わが国はウィーン条約法条約に参加している。そのため、共助条約の解釈は同条約に従うことになる。ただし、共助条約は OECD モデル租税条約と同様に 3 条 2 項の規定が存在するため、同規定と条約法条約に基づいた解釈が行われることになる。

2. 税務行政執行共助条約における徴収共助

(1) 序論

共助条約は、締約国の税務当局間における租税に関する情報の交換、徴収における支援及び文書の送達の枠組み等について定めた多国間条約である⁽⁵⁾。つまり、一般的な二国間租税条約とは異なり、当局間の行政支援について定めたものである。これは、締約国が第 4 章（すべての形態の支援に関する規定）の規定に基づき、租税に関する事項について相互に行政支援を行うという条約の目的が規定され、当該行政支援には、適当な場合には司法機関がとる措置も含めることができるとされたこと（共助条約 1 条 1 項）、そして、共助の影響を受ける者が締約国の居住者もしくは国民であるかどうかに関わらず、行政支援を行うとされていること（共助条約 1 条 3 項）に表れている。

ただし、共助条約の前文は「租税回避及び脱税に国際的に対処するため、近年様々な努力がはらわれていることを歓迎し、納税者の権利の適切な保護を確保すると同時に、あらゆる種類の租税に関しあらゆる形態の行政支援を促進するため、各国が相互に調整の上努力することが必要であることを考慮し…」と述べている⁽⁶⁾。そのため、この条約は納税者の権利の保護を無視したのではなく、むしろ納税者の権利を尊重しつつ、各国の税法をより良く運用するために税務当局間の国際協力を促進する法的枠組みであるといえる⁽⁷⁾。この枠組みを支えるために、第 4 章の規定において要請国、被要請国及び共助対象者の利害調整が行われている。

もっとも、共助条約は、あくまでも各国の国税当局に共助義務を課す条約であり、加盟国の国民の権利義務を創設したり制限する条約ではない。この点、二国間の租税条約が加盟国の課税権を制限し、加盟国の国民の権利義務に直接影響するのとは異なっている。

ところで、多国間による執行共助は、1952 年におけるベネルクス条約が起源である。次に 1972 年に共助条約の前身となる北欧諸国条約が登場した。そして 1988 年に OECD と欧州評議会が共同で共助条約の草案を作成し多くの議論を経て 1995 年に発効された。その後、共助条約は 2010 年議定書によって改正され、2011 年に発効した。

2023 年時点において、少なくとも 147 カ国がこの条約に加わり、G20 参加国すべてが署名

⁽⁴⁾ 野一色直人「外国からの徴収共助の要請に係る法的課題」『産大法学』54 巻 1 号 1-19 頁（2020 年）、OECD Explanatory Report, *infra* note7, para.266-267. 及び増井（2014）、後掲 13、285 頁

⁽⁵⁾ 財務省ホームページ『平成 24 年度税制改正の解説』、https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf（最終アクセス日 2024 年 5 月 24 日）、672 頁

⁽⁶⁾ 日本語訳については、外務省の仮訳 <https://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000003659.pdf>（最終アクセス日、2024 年 5 月 22 日）を参照

⁽⁷⁾ OECD, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, (OECD Publishing, Paris, 2011), <https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>.（最終アクセス日 2024 年 7 月 5 日）

している⁽⁸⁾。わが国では、共助条約に2011年11月に署名し、2013年10月に発効した⁽⁹⁾。国内法の対応として、平成24年(2012年)度税制改正において実特法の改正等を行い、徴収共助に関わる国内法が整備された⁽¹⁰⁾。2023年10月時点において、わが国は、80の国・地域と徴収共助が可能であり、わが国の2023年6月末時点の累積要請数は98件である⁽¹¹⁾。

共助条約における行政支援として、①情報交換、②徴収共助、③文書の送達の3つが定められている(共助条約1条2項)。①については、要請に基づく情報の交換・自動的な情報の交換・自発的情報交換がある(共助条約5~7条)。加えて、同時税務調査(同8条)及び海外における租税に関する調査(同9条)が認められている。さらに、保有する情報と矛盾すると認められるものを他の締約国から入手した場合にはその旨を通知する(同10条)。②については、徴収だけでなく保全措置も含まれている。

なお、徴収共助についてはOECDが公表する徴収共助実施マニュアル⁽¹²⁾と共助条約の起草にあたった専門家委員会により作成された注釈書⁽¹³⁾が存在する。

(2) 税務行政執行共助条約の取扱い

(a) 徴収共助及び保全共助

徴収共助は、要請国の租税債権を要請国に代わり被要請国が徴収することである。そのため、当該租税債権の債権者は要請国であり、納税義務者は要請国に対して納税義務を負い、被要請国は条約の枠組みに基づき要請国の権利の実現のため強制執行を行うに過ぎないとされている⁽¹⁴⁾。まず、徴収共助の対象である租税債権(tax claim)は、未納のあらゆる税額、利息、関連する行政罰、及び徴収に付随する費用を意味する(共助条約3条1項(c))。言い換えれば、

⁽⁸⁾ OECD, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, <https://www.oecd.org/en/topics/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.html>, (最終アクセス日、2024年7月5日)

⁽⁹⁾ 共助条約の実施のために平成24年度税制改正を行い、平成23年1月に署名し、第180回及び第183回通常国会に提出された。平成25年5月17日外務委員会議録第7号12頁(岸田文雄国務大臣発言)

⁽¹⁰⁾ 実特法の改正については財務省『平成24年度税制改正の解説』前掲注13、508頁以下、共助条約の締結については同672頁以下を参照

⁽¹¹⁾ 財務省(2023)、前掲注1、5頁以下参照。なお、運用が低水準である要因として、行政負担の観点から国によって費用と便益の均衡が大きく偏っていることが指摘されている。吉村政穂「国際的情報交換・徴収共助をめぐる諸問題」『租税法研究』第47号(有斐閣、2019年)76頁

⁽¹²⁾ OECD, Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection[hereinafter OECD Manual], <https://web.archive.oecd.org/2012-06-15/134554-39261429.pdf> (最終アクセス日2024年3月12日)。これを紹介したわが国の文献として飯守一文「欧州等における徴収共助の動向と課題」『租税研究』2016年7月号437-484頁(2016年)参照。なお、このマニュアルは共助条約にのみ用いられるのではなく、OECDモデル租税条約の情報交換及び徴収共助の取扱いにおいても参照されている。この意味においても、両者の措置が相異なるものとして存在しているわけではないことが理解できる。

⁽¹³⁾ 2024年7月現在ではOECD(2011), *supra* note7, p.31以下に組み込まれている。以下、本稿では脚注において表記する際OECD Explanatory Reportとして表記する。この注釈書について紹介したわが国の文献として、増井良啓「マルチ税務行政執行共助条約の注釈を読む」『租税研究』2014年5月号253-291頁(2014年)

⁽¹⁴⁾ 西方健一ほか「国際租税手続—徴収共助、国外財産調書制度、二国間租税情報協定について」『ジュリスト』1447号46頁(有斐閣、2012年)

要請国が納税者に課税処分をした後、被要請国において当該処分を執行することになる⁽¹⁵⁾。

徴収共助の要請がなされた場合、要請適状⁽¹⁶⁾を満たし、かつ租税条約上の拒否事由や国内法における除外事由を除き、被要請国は共助決定を経て国内法の手続に従い処分等を実施する⁽¹⁷⁾。たとえば、わが国では共助が要請された場合、実特法の規定を経由して国税通則法及び国税徴収法の準用・読み替えを行い、同法の具体的な手続に基づき、わが国の税務当局が要請に対応するために滞納処分等を国内で実施する⁽¹⁸⁾。

ただし、要請適状を満たさない場合であっても共助条約 12 条により保全措置を講ずることが認められている⁽¹⁹⁾。保全共助の後、共助条約 11 条の要件を満たすことで徴収共助が行われることから、保全共助は当座の (interim) 措置であるとされる。

保全措置の規定である共助条約 12 条は、一定の税額の租税の徴収のために保全の措置をとることを認めている。しかしながら、同条約において保全措置の定義は定められていない。この点につき、共助条約の注釈書では「このような措置には、最終判決前に納税者の資産を差し押さえまたは凍結し、強制執行が行われるときにもその資産があることを保証することを含む」と説明する。そのうえで、同注釈書は 12 条が保全措置を講じるために必要なすべての条件を定めているわけではなく、暫定的または部分的であっても税額をあらかじめ決定するという要件を定めるものであるとする⁽²⁰⁾。

なお、同条約 12 条は要請国から要請があった場合、被要請国は納税者の税負担が確定する前に保全措置を講じなければならないとしている。

(b) 争訟の提起

争訟については、要請国において争訟を提起すべき問題と被要請国において争訟を提起すべき問題に分けられている。すなわち、被要請国においてとられる措置については被要請国にお

⁽¹⁵⁾ Michael Littlewood, “Multilateral Tax Reform”, in Craig Elliffe(eds.), *International Tax at the Crossroads Institutional and Policy Reform in the Era of Digitalisation*, Elgar, (2023), p.207

⁽¹⁶⁾ 共助条約 11 条 2 項における要請適状として、①要請国において執行可能なものであること、②税額が争われていないこと、及び③租税債権が要請国の居住者でない者に対するものである場合には、もはや争われないことがないことのすべてを満たすことが求められる。

⁽¹⁷⁾ 拒否事由に該当する場合、共助要請が租税条約等の規定に基づくものとはいえないことから共助実施決定はされない。一方、除外事由はわが国の国益に悪影響が及ぶ場合や相手国等に協力することが適当でない場合に共助が実施されないようにするものであるが、共助実施決定自体を防ぐものではない。そのため、除外事由に該当する事情があるにもかかわらず共助実施決定がされた場合には共助実施決定について取消訴訟等を提起して争うこととなる。詳細については、村松秀樹・今井康彰「外国租税債権の徴収共助制度の創設およびこれに伴う執行法制・倒産法制の整備 (1)」『金融法務事情』No.1957、52-53 頁 (金融財政事情研究会、2012 年) を参照されたい。

⁽¹⁸⁾ 野一色 (2020)、前掲注 4、3 頁

⁽¹⁹⁾ 保全措置は、通常、租税債権がまだ執行可能でないときに適用され、債権が争われているか、まだ争われる可能性がある、あるいは、納税者がその他の理由から債権の徴収を妨げ得るため、租税債権の徴収が可能となる前に資産の処分または使用する納税者の能力を制限するものであると説明される。OECD Manual, supra note12, para.91 及び飯守 (2016)、前掲注 12、446 頁

⁽²⁰⁾ OECD Explanatory Report, supra note7, para.123-124 参照。この理由として、税額の決定はどのような場合においても遵守されなければならない要件であることが挙げられている。

いて争訟を提起し（共助条約 23 条 1 項）、租税債権の存在、有効性または金額については要請国において争訟を提起するとされている（共助条約 23 条 2 項）。この理由として、こうした問題に関する争いは当該国の法律で規律されるため適切な判断を行うにあたっては十分な知識を有する当該国の権限を有する機関によって解決すべきであると考えられている⁽²¹⁾。

ただし、これらの規定は、租税債権の有無もしくは執行可能性、または執行措置自体を争うことができる旨を定めたものであり、あらゆる紛争を解決するための包括的な規律ではないことから、本条約自体の適用を争う訴えを対象としていないとされる⁽²²⁾。したがって、同条において争うことができる争訟の範囲や争訟自体の可能性等、不明確な部分も多い。

保全共助や送達共助の場合、当局による処分段階やその処分の係争中に共助が実施されることも想定される。この場合には共助において争訟を提起する機会が与えられている。しかしながら、徴収共助は要請適状として要請国において争いが無いことが求められている。そうすると、徴収対象となる納税者が要請国において争うことのできる余地が存在するかどうかは検討の余地があると考えられる。

すなわち、徴収共助は係争が終了した後に実施されるものであるから、徴収共助要請の前に実施される争訟が納税者にとって救済手段としての役割を果たしたといえるのか等、徴収共助の場合、納税者にとって適切な救済手段が与えられているかどうかという点についても不明確な部分があると考えられる。この点につき、注釈書においても逆説的であるとしつつも、当局間において徴収共助について争われることのないものである必要があることに合意している場合、言い換えれば、要請適状を満たしていない場合においても被要請国が共助要請に応じて処分を実施する可能性があること等を挙げ、そのような場合においても適当な機関において争訟を提起することを認めている⁽²³⁾。

なお、要請国において租税債権に関する争訟手続が実施される場合、要請国は被要請国に徴収手続を停止すべき旨を通知しなければならない（共助条約 23 条 2 項）。

共助条約において徴収される外国租税債権は、わが国の租税債権と同じ方法で徴収される。ただし、外国租税債権については優先権が認められておらず（共助条約 15 条）、一般債権と同様に扱われる。そのため、わが国の租税債権にのみ認められる措置については適用対象外となる⁽²⁴⁾。

(c) 拒否事由

要請国から共助の要請を受けた際、要請が一定の事由を満たす場合、被要請国は当該要請を拒否することができる。言い換えれば、それらの事由に該当しない場合の要請は受け入れなければならない。

共助条約における拒否事由は共助条約 21 条 2 項 a から h に定められている。簡潔に言えば、①法令及び行政上の慣行に反する措置を要すること、②公の秩序に反することとなる措置をと

⁽²¹⁾ OECD Manual, supra note12, para.17 及び飯守（2016）、前掲注 12、446 頁

⁽²²⁾ OECD Explanatory Report, supra note7, para.236 及び増井（2014）、前掲注 13、280 頁

⁽²³⁾ OECD Explanatory Report, supra note7, para.232

⁽²⁴⁾ 詳細については、松下淳一「外国租税債権の徴収共助と倒産法制の整備」『金融法務事情』No.1941、100-115 頁（金融財政事情研究会、2012 年）及び村松・今井（2012）、前掲注 17 等を参照されたい。

ること、③要請国が法令または行政上の慣行において実施できる徴収のための合理的な措置を尽くしていない場合に共助を行うこと、及び④被要請国の行政負担が要請国の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等がある⁽²⁵⁾。

3. 租税条約等実施特例法に基づくわが国国内法上の取扱い

(1) 序論

わが国では、共助条約の措置を実施するにあたり、実特法が国内法との橋渡しを行う。既に述べたとおり、この共助条約のために平成 24 年度税制改正において実特法の改正が行われた。

すなわち、同法に基づく国税通則法や国税徴収法等の規定の準用・読み替えにより執行共助に係る措置を実施している。そのため、以下では実特法に基づく徴収共助及び保全共助の取扱いの概要を整理するとともに、納税者の権利保護の手段である争訟の提起に関する取扱い及びわが国の国益に悪影響がおよぶ場合や租税条約等の相手国等に協力することが適当でない場合に共助要請に応じないことを定める除外事由について確認する⁽²⁶⁾。なお、本稿ではⅢ.で取り上げる裁判例との関係を踏まえ、わが国が要請を受けた場合の取扱いのみを取り上げる。

(2) 租税条約等実施特例法の取扱い

(a) わが国が相手国から徴収共助の要請を受けた場合の取扱い

わが国における徴収手続の主な流れは、①課税要件の充足により成立し、②申告、更正、決定、賦課決定等の一定の手続により確定し、③確定した租税が納期限までに納付されればその目的を達成して消滅する。④納付されない場合には、原則として督促を行い、⑤次いで滞納処分が行われる。外国租税債権の徴収共助の場合、特に⑤が重要となる。他の措置として、保全措置や納税の猶予等の緩和措置、納税者の権利保護等に関する措置がある⁽²⁷⁾。

外国租税債権に対する徴収共助について、わが国では①わが国が締結した租税条約等の規定に基づき要請があること、②租税条約等の規定により徴収共助または保全共助の対象となる租税債権であること、③租税債権の状態が租税条約等の要件を充足していること、④租税条約等における拒否事由に該当しないこと、⑤除外事由に該当しないことの要件を満たした場合、所轄国税局等が実施決定を行う（実特法 11 条 1 項及び 2 項）。

共助実施決定は、共助対象外国租税の滞納処分においては督促に代替するものとして位置づけられる（読み替え後の国通法 40 条）。共助実施決定は、共助実施決定通知書を共助対象者に送達することが要件となる（実特法 11 条 2 項）。

徴収共助に係るわが国の具体的な手続の基本的な考え方として、①外国租税債権を自国の租税債権と同様に徴収すること、②外国租税債権には優先権を与えないこと、及び③要請国の租

⁽²⁵⁾ 野一色（2020）、前掲注 4、6 頁

⁽²⁶⁾ (2)については、財務省『平成 24 年度税制改正の解説』、前掲注 5、508 頁以下に負うところが大きい。

⁽²⁷⁾ 浅田久治郎・橘素子補訂『新版 租税徴収の理論と実務』（金融財政事情研究会、2022 年）、3 頁参照。同書では徴収を「徴収機関がその強制的権力に基づいて主として納付期限後に納税義務を実現させるための手続をいい、滞納処分のほか第二次納税義務に係る納付の告知、滞納者の譲渡した譲渡担保財産からその者の租税を徴収する手続等を含むものである。」と説明している。わが国における徴収手続に関する詳細な内容については、同書及び金子宏『租税法[第 24 版]』（弘文堂、2021 年）1024 頁以下を参照されたい。

税債権の納税義務の成立、消滅及びその内容並びに課税処分等については要請国の法令により規律されることが挙げられている⁽²⁸⁾。このような考え方は、租税条約等の内容との整合性を図るものである。加えて、②については倒産処理手続との関係を意識し、外国租税債権が優先的に徴収されることを回避することが意図されている⁽²⁹⁾。そして、③に関連するわが国の規定は徴収共助において準用しないこととされた。

他方、実特法では共助対象である外国租税の徴収または保全の具体的な方法などについても租税条約等の定めるところによることとされ、租税条約等の相手国等が実施する義務を負わないとされる措置については、わが国の国内法において実施できるものであってもその権限を行使しないものとされた⁽³⁰⁾。したがって、あくまでも相手国等の法令等により認められている以上の措置をとることはできない。これは相互主義の原則が反映されているといえる。

相手国から徴収共助要請を受領し共助実施決定を行うにあたり作成される共助実施決定通知書は下図の書式に基づいて作成される（実特法令 17 条 2 項別紙）。したがって、同通知書を通じて共助対象者に伝えられる情報は、共助対象者の①氏名・名称、②住所、③共助対象外国租税の名称、④共助対象外国租税の額等である。

別紙書式（平24総省財令8・追加、令元財令13・一部改正）

共 助 実 施 決 定 通 知 書			
共助対象者			年 月 日
住 所			国税局長
氏名又は名称	殿	官 氏 名 回	
下記の共助の要請に基づき、あなたの下記の共助対象外国租税の〔徴収 徴収のための財産の保全〕をするため、租税条約等の実施 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第11条第1項の規定により共助の実施の決定をします。			
共助の要請			
租税条約等の名称		左記の租税条約等の 相手国等の名称	
共助対象者	住 所	徴収の共助又は徴収のための 財産の保全の共助の別	
	氏 名 又 は 名 称		
共助対象外国租税			
共助対象外国租税の名称	共助対象外国租税の額	備 考	

備 考

- 1 用紙の大きさは、日本産業規格 A 列 4 とする。

(b) わが国が相手国から保全共助の要請を受けた場合の取扱い

保全共助について、わが国では実特法 11 条 3 項に基づき国税通則法及び国税徴収法を準用することになる。保全共助の実施要件は、徴収共助の実施要件とほぼ同様であると考えられる。ただし、保全共助には共助条約における要請適状を満たす必要はないこと、及び除外事由とし

⁽²⁸⁾ 浅田・橋（2022）、前掲注 27、517-519 頁

⁽²⁹⁾ 同上

⁽³⁰⁾ 同上

て、共助対象外国租税についてわが国の国税徴収法等で差押えができないような場合であることという要件がある点に違いがある⁽³¹⁾。なお、保全共助の実施に係るわが国の基本的な考え方も徴収共助と同様である。

先に述べたように、保全共助において実施される保全差押えについては、基本的に国税徴収法 159 条の規定を準用することとされた。しかしながら、同法 158 条の保全担保については共助対象外国租税には準用しないこととされた。そのため、保全共助においては保全差押えの措置が実施される。

このような保全措置を準用する理由としては、「税務行政執行共助条約の規定によれば、要請国で係争中の租税債権は徴収共助の対象にならないことから、争訟が終結し徴収共助ができるようになるまでの間、被要請国で財産を保全しておくための制度として用いられることが想定され」ている⁽³²⁾。

具体的には、保全共助実施決定により共助対象外国租税の額を限度として共助対象者の財産を直ちに差し押さえることが可能となる（読み替え後国徴法 159 条 1 項）。ただし、所轄国税局長が差し押さえた財産についてその共助対象外国租税について徴収共助実施決定があるまでは換価することができず、差し押さえた金銭は徴収共助実施決定があるまでは供託しなければならないとされる（読み替え後国徴法 159 条 8 項及び 10 項）。したがって、保全共助は徴収共助による金額確定の補完があつて初めて譲与が可能となる⁽³³⁾。なお、共助対象者が共助対象外国租税の額に相当する担保を提供した場合、差押えをすることは認められない（読み替え後国徴法 159 条 4 項）。

保全共助実施決定に係る共助対象外国租税についての財産の差押えまたは共助対象者から担保の提供があつた後に徴収共助実施決定がなされた場合、その差押えまたは担保の提供は共助対象外国租税を徴収するためにされたものとみなされる（読み替え後国徴法 159 条 7 項）。

さらに、差し押さえられるべき財産に不足があると認められるときは交付要求が認められる（読み替え後国徴法 159 条 9 項）。ただし、保全共助実施決定に係る共助対象外国租税についても保全差押金額につき直接配当を受けられず供託されることとなる⁽³⁴⁾。

(c) 租税条約等実施特例法における共助の終了及び争訟の提起

実特法 11 条 11 項及び 12 項において、所轄税務署長は共助の終了を決定することになる。具体的な要件として、①共助対象外国租税の全額を徴収したとき、②租税条約等の相手国等から共助の解除の要請があつたとき、③共助対象者につき、滞納処分の停止の要件のいずれかに該当する事実があると認められるとき、④除外事由が生じたと認められるとき、⑤租税条約等の規定によりわが国が共助の実施を継続する必要がないと認められるとき、及び⑥共助対象者が死亡したときであるとされている。

共助の終了の決定により、共助対象外国租税の徴収または財産の保全を行うことはできず、倒産処理手続に参加することも認められない。共助の終了を決定した場合、共助対象者に通知

⁽³¹⁾ 財務省『平成 24 年度税制改正の解説』、前掲注 5、516 頁

⁽³²⁾ 同上、531 頁

⁽³³⁾ 青山 (2024)、後掲注 40、47 頁

⁽³⁴⁾ 財務省『平成 24 年度税制改正の解説』、前掲注 5、531 頁

しなければならない（実特法 11 条 12 項）。

所轄国税局長等が徴収の共助において実特法に基づいて処分を行う場合、同処分には不服審査及び訴訟に関する規定等が適用される。そのため、共助対象外国租税の滞納処分についても国税の滞納処分と同様に不服申立てや取消訴訟を行うことが認められている。ただし、共助対象外国租税の存在または額が租税条約等の相手国等の法令に従っているかどうかについては主張することはできないとしている（実特法 11 条 13 項）。もともと、課税処分自体を租税条約等の相手国等で争うことは妨げられない⁽³⁵⁾。そのため、実特法では共助条約よりも要請国で争訟を提起し解決がなされる機会を認めているといえる。

この取扱いは、共助条約 23 条 2 項及び OECD モデル租税条約 27 条 6 項の規定を踏まえたものであるとされている⁽³⁶⁾。すなわち、わが国の国内法においてもこれらの条約における争訟の提起に係る管轄権の配分を認めたものであるといえる。

(d) 租税条約等実施特例法における除外事由

わが国の国内法における除外事由は、実特法 11 条 1 項各号により明確化されている。簡潔に言えば、①徴収共助の対象となる外国租税の存否または額について、要請国で争う機会が与えられていないと認められるとき、②共助を行うことがわが国の利益を害することとなるおそれがあると認められるとき、③要請国が徴収共助の対象となる外国租税を徴収するために通常用いるべき手段を用いなかったと認められるとき、及び④破産法などの規定により外国租税の全額について責任を免れているときであるとされる⁽³⁷⁾。

除外事由につき、平成 24 年度税制改正の解説では、「租税条約等の相手国等においては共助対象外国租税の存在や額を争う機会が共助対象者に与えられていることを前提とするものであり、そのような前提を欠く場合には私人の権利保護に妥当な範囲がなされているとは言い難いことから共助に応じないこととしている」ことから⁽³⁸⁾、要請国における救済可能性に重点を置いた判断をすることを明らかにしていると指摘される⁽³⁹⁾。

4. 小括

II.では、共助条約及びわが国の実特法に基づいて実施される国内法の取扱いについて整理した。わが国では実特法を通じて国税通則法等の読み替え・準用を行うことで共助条約における執行共助の内容と齟齬が生じないようにする対応がなされている。したがって、両者の内容が大きく異なることはない。そのうえで、除外事由を設けることにより共助要請に応じるべきでない執行共助に応じないことを明示している。これにより、共助条約に基づく適切な執行共助を実施し、租税回避や脱税に対抗するための適切な租税協力を試みていると考えられる。III.では、わが国において争われた共助条約に関する裁判例について検討する。

⁽³⁵⁾ 同上、550 頁

⁽³⁶⁾ 同上

⁽³⁷⁾ 野一色（2020）、前掲注 4、8-9 頁

⁽³⁸⁾ 財務省『平成 24 年度税制改正の解説』、前掲注 5、514 頁

⁽³⁹⁾ 吉村（2019）、前掲注 11、70-71 頁参照。吉村教授は、「租税債権の確定前である情報交換とは異なり確定後である執行共助においては租税債権そのものを争う途が確保されていれば保護としては（一応は）十分と考えられる」とする。

Ⅲ. 徴収・保全共助に関する諸問題—わが国の裁判例の検討—

1. 概観

Ⅱ.では、共助条約における徴収・送達共助の取扱い、争訟の提起及び実特法に基づいて実施される国内法の取扱い等について確認した。Ⅲ.では、共助条約における徴収共助等について実際に争われたわが国の裁判例について検討する。なお、重要であると思われる箇所には筆者が下線を付した。

2. 税務行政執行共助条約における徴収共助等について争われた裁判例

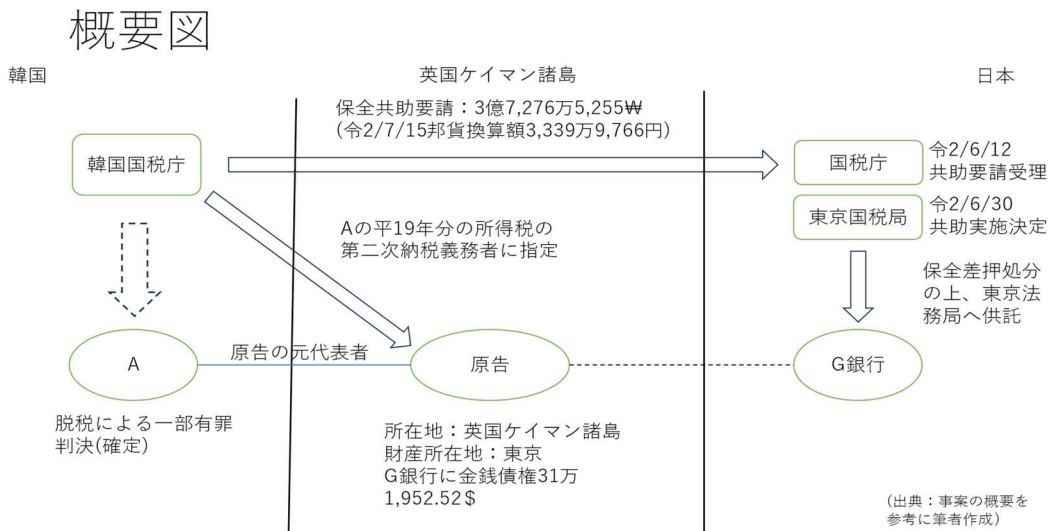
—東京地判令 4・11・30 訟月 70 卷 4 号 499 頁⁽⁴⁰⁾—

(1) 事案の概要

わが国の国税庁は、共助条約の締約国である韓国の税務当局である韓国国税庁から韓国の国税滞納者 A に係る第二次納税義務者として指定された原告 X について、共助条約に基づく徴収のための財産の保全共助の要請を受け、これを受理した。

そして、X の財産の所在地を管轄する東京国税局長は、本件保全共助要請を受け本件保全共助要請の対象となる外国租税について、保全共助を実施する決定を行った。これに基づき、原告が株式会社G銀行に対して有する外貨普通預金の払戻請求権の差押え・取立てを行い、取り立てた金銭を東京法務局に供託した。

本件は、原告が本件保全共助実施決定に係る共助実施決定通知書及び本件保全差押処分に係る差押調査簿本の原告に対する送達が違法であるなどと主張し、本件各処分の取消しを求める事案である。事案の概要及び時系列を図示すると以下のとおりである。なお、本判決は控訴されていたが、東京高判令 5・7・19（訟月 70 卷 4 号 481 頁）において棄却・確定した。また、本件に関し X は国賠訴訟を提起したが棄却されている（東京地判令和 5・3・17 判例秘書 L07830273、東京高判令 5・9・14 公刊物未登載により棄却確定）。



⁽⁴⁰⁾ 本判決の評釈として、青山慶二「判批」『TKC 税研情報』2024年4月号 42-48頁 (TKC 税務研究所、2024年)

時系列

平成28年2月18日	令和2年6月2日	令和2年6月12日	令和2年6月30日	令和2年7月1～8日
Aにつき韓国で一部有罪判決確定(平成18年及び20年部分が無罪)	韓国国税庁：平成19年分の所得税について保全共助要請	国税庁：保全共助要請を受理	東京国税局長：保全共助実施決定	東京国税局長：Xに対し、保全共助実施を決定した旨を公示送達により通知
令和2年7月15日	令和2年7月16～23日	令和2年7月22日	令和2年7月31日	
東京国税局長：G銀行に対し保全差押えを実施	東京国税局長：Xに対し、公示送達により差押処分を通知	差押財産を東京法務局へ供託	X：関係会社Eを納税管理人に指定 国税局職員：Eに通知書を交付送達	

(出典：筆者作成)

主な争点は、本件保全差押処分の取消しに係る訴えの利益の有無(争点1)、本件保全共助対象外国租税は共助条約の適用対象期間に課される租税か(争点2)、本件保全共助対象外国租税の不存在を理由として本件各処分は違法となるか(争点3)、要請国である韓国の税務当局との間で情報交換を行わなかったことを理由に本件各処分は違法となるか(争点4)、及び本件公示送達は適法か(争点5)の5点である。

(2) 判旨

まず、争点1について裁判所は「保全共助の共助対象者としては、保全共助として行われた債権の保全差押処分に基づく債権の取立て及び取り立てられた金銭の供託がされた後であっても、少なくとも、当該保全共助対象外国租税について徴収共助の実施決定がされるまでの間は、当該供託に係る金銭の返還を受けることができる余地」があると判断して訴えの利益を認めた。

次に、争点2について裁判所は「本件確定外国判決においては、平成19年(2007年)の課税期間の租税について、Aが違法な租税ほ脱行為をした旨の認定がされていること...本件共助要請書の記載については、韓国の国税庁によって、その内容が正しいものである旨の宣言がされていること...などからすれば、本件外国訴追事案は要訴追故意事案(共助条約28条7項)に該当するといえる」と判断した。

加えて、要訴追故意事案には確定判決を経ている租税事案は含まないとする原告の主張への応答として「要訴追故意事案の原文である「intentional conduct which is liable to prosecution under the criminal laws of the applicant Party」という文言からは、過去に刑事訴追を受けて既に確定判決を経た租税事案を要訴追故意事案から除外すべき根拠を見いだすことはできない...かえって、原告の解釈によれば、有罪の確定判決を経ておらず、将来、無罪となる可能性がないとはいえない租税事案に係る租税債権を共助の対象とする一方で、有罪の確定判決を経た租税事案に係る租税債権を共助の対象とすることができないことになるところ、かかる帰結は不合理であるといわざるを得ない。」と判断した。

そして、争点3について裁判所は「関係規定の構造に照らすと、要請国である韓国において、

本件保全共助対象外国租税の存在及び税額を確定する課税処分等がされている場合には、我が国の裁判所において、本件保全共助対象外国租税の存否及び額につき、当該課税処分等と矛盾した判断をすることは想定されていないというべきであるから、本件訴えにおいて、本件保全共助対象外国租税の不存在は本件各処分の違法性を基礎付ける事情にはならないというべきである。」と判断した。

さらに、争点4について裁判所は「本件保全共助要請書には、原告の名称、所在地等の要請対象者を特定することに資する情報のほか、本件保全共助対象外国租税債権の租税の種類、額、内訳、課税期間、納期限、強制徴収可能日及び徴収の状況、本件滞納外国租税に係る課税の原因、原告に対する第二次納税義務の指定、本件外国訴追及び本件保全共助要請に至る経緯並びに原告の財産等が記載されており...記載内容には、特段不自然、不合理な点は認められず、保全共助要請に当たって要請国から被要請国に提供されるべき情報...として不足するところはない」と判断した。

最後に、争点5について裁判所は「我が国からケイマン諸島に宛てた国際郵便については、新型コロナウイルスの国際的な感染拡大の影響により、令和2年4月2日から同年10月8日までの間、ケイマン諸島宛て国際郵便物の一時引受停止措置がされていたところ...本件各処分がされた同年7月の時点では、ケイマン諸島宛て国際郵便物の一時引受停止措置が解消される具体的なめどは立っていなかったといえる...これらの事情からすると、本件各処分がされた令和2年7月の時点においては、本件各通知書をケイマン諸島宛ての郵便等（通則法12条1項）によって送達することは客観的に困難であったといえる...そのため、本件各処分がされた令和2年7月の時点において、本件各通知書をケイマン諸島にある原告の所在地宛てに郵便等により送達するについては、送達困難事情（通則法14条1項）があったといえる。」と判断した。

(3) 検討

本件は共助条約における保全共助について争われたはじめての事案である。共助条約に関する裁判例は、管見の限り世界的にも見受けられない。したがって、わが国だけではなく、世界的にも非常に重要なリーディングケースである。以下、各争点について若干検討する⁽⁴¹⁾。

i 保全共助における訴えの利益

わが国では、法律上の利益を有する者に限り当該処分の取消しを求める訴えを提起することができる（行訴法9条1項）。訴えの利益の有無は、処分が取消判決によって除去すべき法的効果を有しているか否か、処分を取り消すことによって回復される法的利益が存在するののかという観点から検討される⁽⁴²⁾。処分の執行により目的を達成した場合、多くは法的効果が消滅することから処分の取消しを求める訴えの利益が消滅する。しかしながら、処分の執行後も、処分がされたことを理由として法律上の不利益を受けるおそれがあるときや処分を取り消すことによって法的に原状回復義務が生じると解されるときは、訴えの利益は消滅しない⁽⁴³⁾。

⁽⁴¹⁾ なお、争点2及び3の検討については、拙稿「判批」『ジュリスト』12月号掲載予定の内容に加筆・修正を行ったものである。

⁽⁴²⁾ 南博方ほか編『条解行政事件訴訟法[第5版]』（弘文堂、2023年）[定塚誠・澤村智子執筆]、352頁

⁽⁴³⁾ 同上、355頁

本判決は、保全差押処分に基づく債権の取立て及び取り立てられた金銭の供託がされた後であっても、当該保全共助対象外国租税について徴収共助の実施決定がされるまでの間は、当該供託に係る金銭の返還を受けることができる余地があることから訴えの利益があるとした。

たしかに、保全共助が徴収共助の実施を前提として行われるとしても、保全共助に基づいて実施された保全措置を取り消すことにより供託された財産の返還を要求することができる。したがって、取消訴訟を経ることで訴えの利益は認められると考えられる。

加えて、先述したように、共助条約における保全共助は共助対象者が滞納財産を他国へ移動し、徴収を回避することを防止するために実施される措置である。そして、共助条約の注釈書では徴収共助に至るまでに実施される当座の措置であることから、徴収共助の実施が前提となる。他方で、たとえば、係争中の事案において債務が免除され納税義務が生じたことにより要請国が徴収共助を要請しない場合や、執行共助にあたり疑義が生じ、被要請国が保全共助後に実施される徴収共助に応じない場合も想定される。共助条約における各措置の位置づけ等に照らした場合においても、徴収共助の実施決定が行われるまでは保全共助要請に基づく保全処分の取消しにつき訴えの利益は認められるべきであると考え(44)。

ii 共助条約 28 条 7 項の解釈

争点 2 について、本判決では、共助条約締結前に確定した租税債権が共助条約 28 条 7 項の適用対象となるかが問題となった。

原告は、共助条約 28 条 7 項の適用対象は 2010 年議定書改正前に生じた租税債権のうち未確定のものに限るとし、既に確定した租税債権は含まないと主張した。これに対し、裁判所は要請国において租税ほ脱事案であることが要請国の当局から宣言されていることを理由に共助条約 28 条 7 項における要訴追故意事案に該当すると判示した。

加えて、先の原告の主張に対し、共助条約 28 条 7 項の「*intentional conduct which is liable to prosecution under the criminal laws of the applicant Party*」の部分引用し、過去に刑事訴追を受けて既に確定判決を経た租税事案を除外することを読み取ることはできないとし、納税者が主張する解釈では有罪確定判決の有無により不合理な結果を生じることを判示した。

II. で述べたように、わが国はウィーン条約法条約（以下、条約法条約）を批准していることから、共助条約の解釈においても条約法条約の 31 条以下の解釈方法に従うことになる。すなわち、条約は、文脈によりかつその趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い、誠実に解釈することが求められる（条約法条約 31 条）。

ただし、共助条約は同条約において定義されていない用語の解釈について、文脈により別に解釈すべき場合を除き、同条約が対象とする租税に関する当該締約国の法令において当該用語が有する意義を有するものとするとしている（共助条約 3 条 2 項）。すなわち、共助条約に定義されていない用語の解釈についても、条約法条約と OECD モデル租税条約 3 条 2 項との関係と同様の問題が生じ得る。

この点につき、共助条約の注釈書は「文脈が明らかに異なる意味を意図する場合を除き、条約自体の具体的な定義を優先し、次いで、問題となる特定の事案において条約を適用する国の法

⁴⁴⁾ 青山（2024）、前掲注 40、47 頁も同様の旨を指摘する。ただし、青山教授は本件においては訴えの利益承認の実益はさほど認められないとする。

令における当該用語の意味を優先する」としている⁽⁴⁵⁾。

そうすると、共助条約の解釈にあたり①文脈により異なる意味が与えられるか、②共助条約自体に定義を有するか、③適用国の法令において定義がなされているかという順で検討した後、これらに該当しない場合には、条約法条約 31 条に基づき文脈その趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い誠実に解釈することになる。

共助条約 28 条 7 項の解釈にあたり、共助条約 3 条 1 項にもわが国の国内法令にも定義がない。したがって、条約法条約 31 条に基づき解釈がなされる必要があったと考えられる。しかしながら、先述したように本判決は共助条約 28 条 7 項の趣旨及び目的については何ら検討されておらず、同条をどのように解釈したのか明らかではない。加えて、判旨では確かに共助条約 28 条 7 項の規定に言及はしたものの、裁判所が同規定の何の文言を解釈したのかが明らかでない。そのため、本判決は条約の解釈が十分に行われていないと考える。

そこで、共助条約 28 条 7 項の目的について 2010 年議定書により同時に加えられた同条 4 項以下の規定と照らし合わせながら、同規定の意味について検討する。本稿では共助条約 28 条 7 項における「租税事案 (tax matters)」の意味に着目する。

共助条約 28 条 4 項は、OECD・EU 加盟国の条約加盟国が 2010 年議定書改正を受け入れるかどうかの選択を認めるものである。選択がなされない場合は、改正を受け入れたものとして扱われる。

同条 5 項は、共助条約を OECD や EU 加盟国以外の国に署名・批准を要請するものである。すなわち、同条 5 項により共助条約の枠組みを新興国や途上国にまで拡大し、新しい協力的租税環境の便益を確保する機会を提供することにあるとされる⁽⁴⁶⁾。そうすると、新たに導入された共助条約 28 条 4 項以下の規定の目的は、非締結国に対し共助条約への参加を促し、より広範な租税協力の枠組みを構築することを意図したものであるといえる。これにより、非締結国との間に生じていた脱税等に関する租税事案について当局間の協力が可能となる。

共助条約 28 条 6 項は、2010 年議定書改定後の共助条約締結後に生じた租税に対して同条約が適用されることを定めるものである。そして、共助条約 28 条 7 項は、6 項の例外規定であり、2010 年議定書改正後の共助条約の効力発生前に生じた要請国の刑事法に基づく要訴追故意事案に対して同条約の適用を認める規定である。言い換えれば、共助条約 28 条 6 項及び 7 項は 2010 年議定書以降の条約の効力について定めた規定である。

共助条約同条 5 項の目的に照らし合わせると、同条 7 項の目的は新たな租税協力の枠組みを構築するにあたり、共助条約締結前の脱税等を対象に含めることにより既存の締約国と新たに条約を批准する国との間、又は新たに条約を批准する国家間で生じていた脱税等の租税事案に対し、条約の遡及適用を例外的に認めるものであると考えられる。

なぜなら、過去に生じた脱税等の事案に対処できないとするのであれば、同条 6 項の規定のみで足りるからである。共助条約の前文では、共助条約の目的が納税者の権利を確保しつつ租税回避及び脱税に国際的に対処するためにあらゆる行政支援を促進することにより納税義務を適切に確定することであることを述べている。同条 7 項における先の理解は、前文に示された共助条約の目的にも整合すると考える。そうすると、共助条約 28 条 7 項における「tax matters」

⁽⁴⁵⁾ OECD Explanatory Report, supra note7, para.47

⁽⁴⁶⁾ OECD Explanatory Report, supra note7, para.275,276

の文言は、既に有罪が確定したかどうかを問わず過去に生じた租税事案全般を表していると考えられる。

これを踏まえると、原告が主張するように過去に有罪確定判決を経た租税事案に係る租税債権を共助の対象から除外することは、共助条約 28 条の理解とも整合的ではないことに加え、過去の脱税等への対処を放棄することになり、共助条約の目的に反すると思われる。したがって、本判決の結論は妥当であると思われる。

さらに、本件別件訴訟では、共助条約 28 条 7 項の「liable」の文言の意味について検討し、同条の趣旨が要訴追故意事案の悪質性及び重大性に鑑み、条約の効力発生前の租税に対しても共助条約の規定を適用することで行政支援のより確実かつ円滑な実行を可能にすることにあると判示したことを踏まえると、本判決における同条の解釈は不十分であるといえる。以上の点から、本判決は、共助条約 28 条 7 項の文脈、趣旨及び目的に照らして何の文言を解釈し、上記の結論に至ったのかを明らかにすべきであったと考える。

iii 争訟の提起

II. で述べたように、共助条約は納税者の権利を保護しつつ税務当局間の協力を促進することで脱税等に対抗することを目的としている。この中で、関係者間の利害調整が試みられている。争訟の提起について定めた共助条約 23 条は、税務当局と納税者間の利害調整を行うための規定であるといえる。

共助条約 23 条 2 項は、租税債権の存在、額又は執行を許可する文書に関してとられた措置についての争訟の手続は要請国の適当な機関にのみ提起するとし、納税者が徴収を争うにあたり疑義をなくすことにある⁽⁴⁷⁾。共助条約の措置とわが国の国内法の措置に不整合が生じないようにするために、実特法 11 条 13 項は、共助対象者が不服申立て及び訴えにおいて共助対象外国租税の存否又は額が当該共助対象外国租税に関する法令に従っているかどうかを主張することができないとしている。

先述したように、このように取扱う理由は、ある問題に対して適切な判断を下すことができるのは適用される税法に十分に精通した機関だけであることが述べられている⁽⁴⁸⁾。言い換えれば、共助条約 23 条は共助対象者が適切な権利保護を受けるために適用される法令に熟知した国において争訟することを定めた規定である。ゆえに、被要請国が熟知しているのは要請に応じて実施した同国の執行措置のみであることから、被要請国で争うことが認められるのは同国が実施した措置の違法性に限られているといえる（共助条約 23 条 1 項）。

仮に、要請国の管轄において決定されたものについて被要請国がその決定を覆す判断をすることが認められる場合、共助対象者に対し不適切・不十分な権利保護が与えられる可能性がある。そうすると、執行共助が十分に機能しなくなり、共助条約の効果が弱まることになる。したがって、要請国において争訟されるべき問題に関し同国の裁判所が明示した結論について、被要請国の裁判所がそれを覆すことは共助条約上想定されていないと解すべきである。

また、II. で述べたように、共助条約 23 条はあらゆる紛争を解決するためのルールではない。そのため、同条では解決できない問題も生じ得る。この場合、共助条約 24 条 5 項に基づく相

⁽⁴⁷⁾ OECD Explanatory Report, supra note 7, para. 230 及び増井（2014）、前掲注 13、280 頁

⁽⁴⁸⁾ 同上

互協議手続により解決が図られることになると思われる。すなわち、共助条約の実施または解釈において二以上の国家間で困難または疑義が生じた場合、同項に基づく合意により問題を解決することが求められている⁽⁴⁹⁾。

なお、本件は保全共助の事案であることから、要請国である韓国において係争中の事案であることが明らかである。そのため、韓国において判決が確定することにより租税債権に影響を及ぼすことになる。さらに、その後に実施される徴収共助にも影響する。

わが国では行政処分に対し差止訴訟を提起することが認められている。そうすると、わが国において要請に応じて実施された保全処分に対して差止訴訟が提起される可能性もあり得る。

以下では、思考実験として、要請国における判決の結果を受けて共助対象外国租税債権が全部無罪または一部無罪となった場合についてわが国ではどのような対応がなされるかを簡単に検討する。なお、全部有罪の場合は特に問題を生じないと思われるため検討しない。

ここで、徴収共助は要請国において租税債権について争われることがないことが要請適状とされている。そのため、共助要請後に共助対象外国租税債権の額が変動することは通常想定されていない。ただし、要請国及び被要請国が租税債権について争われることがないものである必要はないことに合意している場合等には徴収共助においても同様の問題が生じ得る⁽⁵⁰⁾。

iii-1 共助対象外国租税債権が全部無罪となった場合

被要請国であるわが国において保全措置等が争われている段階で要請国において共助対象外国租税債権が全部無罪となった場合、まずは、その旨がわが国の税務当局に通報されることになる（共助条約 23 条 3 項）。この通報には、支援要請を続行することを望むか否か、修正するかが含まれる。全部無罪の場合、共助対象となる滞納租税債権が存在しないこととなる。そのため、要請国は保全共助要請を撤回すると考えられる。そうすると、被要請国であるわが国も共助を終了し、保全措置等をすべて撤回することになる。

仮に、要請国が保全共助の続行を選択した場合、納税者は全部無罪にもかかわらず保全措置が実施された状態であることから、その旨を被要請国であるわが国に通知することが認められる（共助条約 23 条 2 項）。この通知を受けて、わが国は相互協議を実施し、保全共助の意味を確認することになると考える。

iii-2 共助対象外国租税債権が一部無罪となった場合

一部無罪の場合も全部無罪の場合と同様に、要請国からわが国に一部無罪判決が確定した旨及び共助要請の修正・終了について通報される（共助条約 23 条 3 項）。この通報に基づいて被要請国であるわが国も共助の終了等を選択することになる。ただし、一部無罪の場合に保全措置を取り消すと、有罪部分についても処分が取り消されることになる。そうすると、有罪部分を含む租税債権に係る保全差押えの取消しにより、その財産を他国へ移動することで執行共助

⁽⁴⁹⁾ なお、共助条約における相互協議は二国間租税条約における相互協議とは異なり、納税者に相互協議の申立ての可能性を与えていない。この理由として、納税者は要請国または被要請国に対して異議を申立てる権利が与えられていることが示されている。OECD Explanatory Report, supra note 7, para.255-256 及び増井（2014）、前掲注 13、283-284 頁

⁽⁵⁰⁾ OECD Explanatory Report, supra note 7, para.232

を無益なものとするのが可能となり、共助条約が機能しなくなることが想定される。したがって、一部無罪の場合はそれが確定したことをもって直ちに処分を撤回する必要はないと考える。

このような理解は、注釈書において被要請国の法令等により保障される共助対象者の権利保護は共助条約の目的を損なうような態様で適用すべきでないとしていること⁽⁵¹⁾と整合すると考える。すなわち、先に述べたことと重なるが一部無罪が確定したことを通じて保全措置を撤回しなければならないことになると、脱税等に対する保全共助の役割が十分に果たされない可能性が生じると思われる。

したがって、わが国で係争中に共助対象外国租税債権が一部無罪となった場合、実施された保全措置は取り消されないと考える。この無罪部分は徴収共助要請の段階で考慮されるべきであり、この段階で考慮されていない場合には、共助条約 21 条 2 項 g の拒否事由に該当することから、わが国の税務当局が共助実施決定を拒否する形で対応がなされることになるのではないかと考える。

上記の検討は、本判決のように共助要請を受ける段階において既に有罪部分と無罪部分が混在しているような租税債権の場合においても同様の取扱いになると考える。

II.3.において触れたように、わが国の共助実施決定通知書の書式によれば、租税債権の内容等は不明確であり、有罪部分と無罪部分が混在しているかどうかを把握することは困難である。同時に、両者を切り分けることも困難であるといえる。その意味では、まずは、共助要請を受理するにあたり十分な協議・審査が求められる。他方で、共助条約によれば要件を満たした執行共助要請は拒否事由・除外事由に反しない限り要請を受理しなければならない。さらに、当局間で協議したとしても合意に至らない場合、わが国は条約を適用する義務を免れない⁽⁵²⁾。そうすると、無罪部分が混在していた場合であってもこれらの事由に反しない共助対象外国租税債権については共助要請を引き受けることになる。

加えて、有罪部分と無罪部分を区別できないことをもって執行共助を実施できないということになれば、有罪部分に係る脱税等を見逃すことにつながる。

このような点を踏まえると、適切な範囲において共助を実施するためには、無罪の可能性がある部分について裁判所も可能な場合には審査を行う必要があるように思われる。特に、共助対象者から共助対象外国租税債権が無罪部分を含み得る租税債権であると主張された場合は、わが国の裁判所においても無罪部分について可能な場合には審査を行う必要があると考える⁽⁵³⁾。もっとも、実行可能性の観点に照らせば、裁判所が実施し得る審査には限界があることから、あくまでも要請国における一部無罪の判決と共助要請対象となった租税債権の比較等の形式的な審査にとどまると考える。本裁判例では、租税債権に対し形式的な審査が可能かどうか判決文からは明らかではない。そのため、本裁判例では、審査の可否や審査が可能な場合、裁判所において当該審査が行われたかを明らかにすべきであったと考える。

以上の検討から、共助対象外国租税債権が全部無罪であると確定した場合は被要請国において実施された処分を取り消す必要がある一方、一部無罪が確定した場合は脱税等に係る訴訟戦

⁽⁵¹⁾ Id. para.179

⁽⁵²⁾ Id. para.251

⁽⁵³⁾ 他の考え方として、租税債権の存否や額の問題と同様に要請国において解決すべき内容であるとする考え方もあり得るが、現状、筆者は上記のように考えている。

略への対応という観点から直ちに当該処分を取り消すべきではないと考える。

iii-3 差止訴訟の可能性

わが国では、一定の処分又は裁決がなされることにより重大な損害を生ずるおそれがある場合、差止訴訟を提起することが認められている（行訴法 37 条の 4）。徴収・保全共助の場合、共助対象者に対し共助実施決定通知書が通知されるため、これに基づき差止訴訟を提起する余地があり得る。そこで、共助要請に基づき実施される措置に対して差止訴訟が認められるかどうかについて検討する。

まず、「一定の処分」については、通知書の情報において保全・徴収共助が実施されることが明らかにされていることから保全差押えや滞納処分等が実施されることを推察することができる。しかしながら、同通知書の情報は抽象的であり、具体的に「何の資産に対する処分」なのかを特定できない。そのため、直ちに「一定の処分」には該当しないと考える。次に、処分の蓋然性については、共助の性質上客観的に見ても高いといえる。最後に、重大な損害における「重大性」については、国民の権利利益の実効的な救済及び司法と行政の権能の適切な均衡の双方の観点から、そのような判断と措置を事前に行わなければならないだけの救済の必要性がある場合であることを要するとされる⁽⁶⁴⁾。本判決の場合、原告の損害が、財産的損害であることから回復が困難な重大な損害とまではいえないと考える。

さらに、差止めの訴えは取消訴訟等によっては十分な救済が図れない場合の措置であり、そのような手段によって救済される損害は重大な損害には当たらないとされている。平成 24 年度税制改正の解説では、実特法 11 条 13 項について「共助要請に基づく処分に対し、不服申立てや取消訴訟を行うことができます」としており⁽⁶⁵⁾、差止訴訟については言及されていないことから、共助要請における救済手段として取消訴訟で足りると解されていると考える。そのため、共助要請に基づく処分は差止訴訟の要件である「重大な損害」には当たらないと考える。したがって、本判決のように共助要請に基づく措置に対し差止訴訟は認められず、取消訴訟で足りると考える。

ところで、アメリカ合衆国においては、差止訴訟に関し、内国歳入法典 7421 条に基づき原則として禁止されている。しかしながら、アメリカ合衆国では *William packing* 事件最高裁判決⁽⁶⁶⁾において、内国歳入法典の例外として、①政府が最終的に勝訴できる状況ではないことが明らかであり、かつ②差止命令の欠如により、納税者が回復不能な損害を被り法律上適切な救済手段がないという例外的な場合には差止訴訟が提起されていることが認められている。いわば、わが国の行訴法 37 条の 4 第 1 項の要件を判例が認めているのである。

この点につき、デンマークとの租税条約（以下、米丁租税条約）27 条に基づき徴収共助により米国が実施した執行措置に対し、原告が当該租税債権について要請国であるデンマークで係争中であることを理由に差止訴訟が認められるかどうかについて争われた *Dileng* 事件連邦地

⁽⁶⁴⁾ 南ほか編（2023）、前掲注 43、889 頁 [川神裕執筆]

⁽⁶⁵⁾ 財務省『平成 24 年度税制改正の解説』、前掲注 5、550 頁

⁽⁶⁶⁾ *Enochs v. Williams Packing & Navigation Co.*, 370 U.S. 1, pp.7-8. (1962) 参照。差止訴訟については *Bittker & Lokken*(2024), *supra* note3, ¶ 118.9.2 を参照されたい。

方裁判所判決⁽⁵⁷⁾がある。

Dileng 事件連邦地方裁判所判決では主権免責、宣言的判決法、及び差止禁止法（内国歳入法典 7421 条）について検討されている。特に、差止禁止法については、William packing 事件最高裁判決の要件を満たすか、及び Carolina 州最高裁判決⁽⁵⁸⁾の「政府が原告に対し租税の有効性を争うための代替的な法的手段を提供していない場合には差止禁止法の例外に当たる」という要件に本件が該当するかが検討された。

William packing 事件最高裁判決の要件に該当するかどうかについて、裁判所は「この例外は、米国が当該租税について勝訴しえないことを原告が立証できる場合に限り、租税に対する異議を認めるものである...原告は米国における租税の根本的な有効性に異議を申立てていない...」とし、さらに「27 条のいかなる規定も『いずれかの締約国の法律の下で利用可能なあらゆる権利に基づき、要請国が最終的に決定した租税債権について、被要請国が行政上または司法上で審査する権利を創設または提供するものと解釈してはならない』と定めている。より重要なことは、デンマークの裁判所は原告の租税に対する異議申立てを却下する可能性があり、その場合、米国は条約に基づき徴収共助が必要であるという解釈において勝訴するだろうということである。」とし、原告の租税債権はデンマークにおいて最終決定されていないとは言えず、原告の主張は徴収の延期または差し控えを求めるものであることから①の要件を満たさないとした⁽⁵⁹⁾。なお、①で原告の主張が排斥されたため、②の要件については検討されていない。

Carolina 州最高裁判決の要件に該当するかどうかについて、裁判所は、同判決は「租税の有効性に異議を申立てる代替的な法的手段』がない場合にのみ差止禁止法の限定的な例外を認めている。しかしながら、原告は本件で租税の有効性を争うのではなく、その徴収を争っているのである」とし、仮に本件に適用できるとしても、米丁租税条約 27 条はデンマークにおいて課された租税の有効性を米国の裁判所で争うための代替手段を提供しておらず、原告には要請国であるデンマークにおいて租税の有効性を争うかデンマーク税務当局に対し処分の差止を求める代替手段があることを指摘し、原告の主張を斥けた⁽⁶⁰⁾。

最終的に、裁判所は要請国において租税債権の有効性について争っている場合であっても、被要請国において差止訴訟は認められないと判断した。

Dileng 事件連邦地方裁判所判決は、要請国が決定した租税債権に対し被要請国が審査する権利を創設するは認められていないことを明らかにした点が重要であると考えられる。すなわち、わが国の判決においても示されたように、要請国における租税債権に関する決定を被要請国はそれを受け入れることが米国においても認められている。加えて、差止訴訟の例外は徴収共助の問題には及ばないことが示された。

さらに、共助条約の注釈書は、徴収共助の要請にあたりあえて勝ち目のない訴訟を提起することで時間を稼ぎ、その間に共助対象資産を他国に移動させる問題への対応が必要であり、この対抗手段として保全措置を挙げている⁽⁶¹⁾。そうすると、保全共助に基づいて実施される保全

⁽⁵⁷⁾ Dileng v. Commissioner, 157 F. Supp.3d 1336 (2016)

⁽⁵⁸⁾ South Carolina v. Regan, 465 U.S. 367 (1984)

⁽⁵⁹⁾ Dileng v. Commissioner, supra note57, pp.1344-1345.

⁽⁶⁰⁾ Id. pp.1347-1348.

⁽⁶¹⁾ OECD Explanatory Report, supra note7, para.234

措置に対して差止訴訟が認められることになると、悪質な納税者が実施する先の訴訟戦略に対して保全共助が十分に機能しなくなることから、脱税等に対する適切な納税執行を果たすことができないことにつながる。

以上の検討を踏まえると、わが国においても、徴収・保全共助に対して差止訴訟は認められないと考える。したがって、共助対象者が要請国または被要請国に対して争うことができる争訟は取消訴訟であると考えられる。

iv 共助条約の実施に係る情報交換

徴収・保全共助の実施にあたり被要請国に送付される文書の要件は、共助条約 13 条に定められている。具体的に、租税債権が共助条約の対象となる租税に関するものであり、徴収共助の場合には租税債権が争われていない又は争われることがない旨の宣言、要請国における執行を許可する文書の写し、及びその他の必要な書類である（共助条約 13 条 1 項）。

そして、要請国により提供される情報は、①要請を行われた当局又は機関、②要請対象者を特定することに資する名称、住所又は他の事項、③租税債権の性質及び内容並びに租税債権を徴収することができる資産、及び④要請が要請国の法令及び行政上の慣行に従って行われているか並びに要請国が国内法令で実施可能なすべての合理的な措置をとっていることの 4 点である（共助条約 18 条 1 項）。特に、②については要請国が入手可能なすべての情報を被要請国に提供するよう求めるほか、③については徴収・保全措置の促進・迅速化を図るために租税債権を回収可能な既知の資産について言及することが求められる⁽⁶²⁾。

わが国では、課税のための調査は要請国で行われるべきものであることから、実特法により通則法の規定を準用しないこととされている⁽⁶³⁾。このような点においても、徴収・保全共助にあたり必要な情報は、被要請国ではなく要請国により提供されることが前提とされているといえる。

仮に、条約の適用により経済的・社会的な困難を生じさせる重大かつ望ましくない結果をもたらす場合には関係国間で協議をすることで対応することになるが（共助条約 24 条 2 項）、協議がまとまらない場合、被要請国は条約の適用義務を免れないため共助が実施されることになる⁽⁶⁴⁾。

いずれにしても、共助要請に基づく措置を実施するにあたり被要請国が要請国において情報交換をしなければならないという規定は見当たらない。他方で、要請国は徴収共助が効果的に機能するよう最大限の情報提供等が求められている。言い換えれば、被要請国が共助対象外国租税債権に対して徴収等の措置を実施可能な程度の情報が要請国から提供されている場合には、被要請国がそれ以上の情報を求める必要はなく、情報交換を実施しなければならないということもないと考える。

このような取扱いは、情報提供が不十分なことにより生じる悪影響を負うのは主に要請国であり、被要請国がリスクを負う可能性が低いこと、及び共助対象者が損害を被った際にはいずれかの国の適切な機関に対して争訟を提起することが認められていること等が考えられる。

⁽⁶²⁾ Id. para.167,171

⁽⁶³⁾ 財務省『平成 24 年度税制改正の解説』、前掲注 5、524 頁

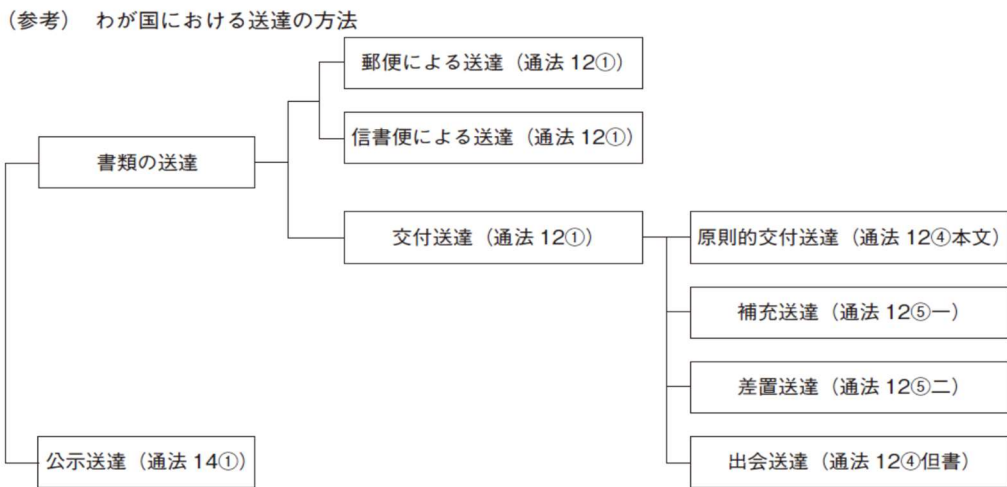
⁽⁶⁴⁾ OECD Explanatory Report, supra note7, para.251

以上の点を踏まえると、判旨にあるとおり韓国から提出された共助要請書は共助条約 13 条及び 18 条の要件を満たした情報が明示されていることから、被要請国であるわが国において情報交換をする義務の不履行があったとはいえないとした本判決の判断は妥当であると考ええる。

v 公示送達における困難な事情

争点 5 について、公示送達の困難な事情に該当するかが問題となった。本判決では、事実関係を整理し、パンデミック下における郵送サービスの停止が特別な事情に該当するとされた。

わが国では送達の方法として郵便又は信書便による送達、交付送達、及び公示送達の 3 つの方法が認められている。平成 24 年度税制改正の解説では、わが国における送達の方法について以下のように図示されている。



(出典：財務省ホームページ、『平成 24 年度税制改正の解説』 557 頁)

3 つの方法のうち、郵便等による送達と交付送達のいずれが原則的な方法であるかは明らかではないものの、公示送達は他の 2 つの手段による送達ができない場合に実施する送達手段であると理解されている⁽⁶⁵⁾。

公示送達の要件は、①送達を受けるべき者の住所及び居所が明らかでない場合、又は②外国においてすべき送達につき困難な事情があると認められる場合に実施することが認められている（通則法 14 条 1 項）。本件は②の場合に該当する。②の場合とは、国交が断絶しており、又は開かれていないこと、国際郵便に関する条約関係がないこと、戦乱その他の非常事態の生じた地域で送達に重大な支障があること等の事情をいうとされる（通則法基通 14 条関係 2）。そのため、通常の事態で送達につき困難な事情がないと認められる場合は外国にある名宛人に対して公示送達によることは認められない⁽⁶⁶⁾。

本件当時、わが国では令和 2 年 4 月 7 日に第 1 回緊急事態宣言が発出されたほか、新型コロ

⁽⁶⁵⁾ 浅田・橘 (2022)、前掲注 27、48-50 頁

⁽⁶⁶⁾ 吉国二郎ほか編『国税徴収法精解[令和 6 年改訂]』1296 頁（大蔵財務協会、2024 年）

ナウイルス感染症のまん延を抑えるための対応として緊急事態措置が実施されていた時期であった。この時期においては、日本郵便において原告所在のケイマン諸島に宛てた一定の国際郵便物の引き受けも禁止されていた。そうすると、パンデミックという非常事態が生じていたのであり、郵便等による送達に支障をきたす事情が生じていたといえる。したがって、代替手段による送達手段をとることも困難であったと考えられることから、送達につき困難事情が生じているとし、公示送達が適法であることを認めた本判決の判断は妥当であると考えられる。

なお、令和5年度税制改正において、公示送達は公示事項を税務署等の掲示場に掲示するとともに、インターネットを利用する一定の方法により不特定多数の者が閲覧することができる状態に置く等の措置がとられることとされた⁽⁶⁷⁾。

IV. おわりに

本稿では、税務行政執行共助条約における徴収・保全共助の仕組みについて概観した後、これらに関わるわが国の租税条約等実施特例法の取扱いについて整理した。そして、わが国の裁判例について検討し、同判決において争われた諸問題について若干の検討を行った。

本稿の結論として、まず、国際的な脱税や租税回避への対応策が重要となる昨今において、共助条約に基づく執行共助はより推進されるべきであると考えられる。次に、共助条約に関する裁判例の検討から、特に①共助条約28条7項の解釈についてその解釈が十分に行われていないこと、②共助対象外国租税債権が全部無罪であると確定した場合は被要請国において実施された処分を取り消す必要がある一方、一部無罪が確定した場合は脱税等に係る訴訟戦略への対応という観点から当該処分を取り消す必要はないこと、③共助条約に基づく措置に対して差止訴訟は認められないこと、及び④納税者が無罪部分を含み得る租税債権であることを主張した場合は、裁判所においても無罪部分の取り扱いについて形式的な審査を実施する必要があることを指摘した。

このほか、保全共助と徴収共助は別個の執行共助であることから、各共助に基づきわが国において実施された処分に対して訴えの利益があると解すべきであること、共助の実施にあたり、共助対象者に関する情報交換は必須ではないこと、及び新型コロナウイルス感染症は公示送達を実施する要件である送達困難事情に該当すべきであることを述べた。

本稿は基本的な検討にとどまっている。たとえば、二国間租税条約の徴収・保全共助に関する諸外国の裁判例の検討も行う必要がある。また、共助条約の執行共助間における納税者の権利保護の範囲についても検討できていない。このほかにも多くの検討課題があると思われるが、今後の研究課題としたい。

⁽⁶⁷⁾ 財務省『令和5年度税制改正の解説』、前掲注5、625頁以下