

在外の滞納者に対する
電子的手段を用いた納付催告等について

池 場 征 吾

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべ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。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

近年、国際的な租税回避が問題となっているところ、滞納者が資産を海外に移転させるなどの徴収回避に対する国際的な相互協力の必要性は高まっており、税務行政執行共助条約の締約国は拡充しているが、相手国が徴収共助を留保している、もしくは、二国間条約に徴収共助の規定がない場合は、徴収共助の要請を断念せざる得ない状況にある。

在外の滞納者については、滞納者の所在地調査等に時間を要していること、税務職員の事務処理負担、語学の習熟度や時差の問題等もあり、滞納整理の実施に支障が生じている状況にある。そこで、インターネットメール等の電子的手段を活用して滞納者へダイレクトに連絡をとり、迅速かつ効率的に納付指導及び面接を行うことが有効と考えられる。

しかしながら、インターネットメール等やウェブ会議を活用する場面を想定すると、在外の滞納者に、催告書等をインターネットメール等により送付、または、ウェブ会議を活用した面接時に質問検査権に該当するような方法で財産情報の照会をした場合などは、執行管轄権の問題が惹起される。

そこで、本研究においては、我が国における租税条約等による徴収共助、執行管轄権の域外行使や送達の経緯・現状等を把握した上で、インターネットメール等の電子的手段を活用した催告書等の送達及びウェブ会議を活用した面接・質問検査等について、諸外国の電子的手段の活用状況や我が国の民事訴訟法の改正状況も踏まえて研究を行う。

2 研究の概要

(1) 租税条約等における徴収共助の状況等

イ 徴収共助制度の概要

徴収共助とは、租税債権を徴収するための公権力の行使が我が国内に限られる執行管轄権の制約がある中で、租税条約等の枠組みに基づき、

相互主義の下、各国の税務当局が互いに相手国の租税債権を相手国の納税者から徴収する制度である。具体的には自国の滞納者の財産が海外に在る場合、自国から海外に在る滞納者の財産の差押え等は公権力の行使に当たり、相手国の主権を侵害するという国際法上の執行管轄権の制約の問題から差押え等は実施できないが、自国の税務当局が租税条約等による徴収共助を相手国の税務当局に要請した場合、相手国の税務当局が当該相手国の法令に基づき、滞納者の財産の差押え等を実施する。

ロ 二国間租税条約における徴収共助等

我が国が初めて締結した二国間租税条約である日米租税条約について、その締結の経緯及び徴収共助の内容を整理するとともに、OECD モデル租税条約についても整理する。

(イ) 日米租税条約

日米租税条約は、我が国初めての租税条約として、1954年に締結され、1957年、1960年、1962年に一部改定が行われ、1971年に全面的に改定されている。その後、30年以上改定されてこなかったが、日本経済の急速な成長、日米両国の経済関係の親密化、国際間の租税条約ネットワークの拡充等により我が国を取り巻く環境は大きく変わっていたことから、2003年に全面的に改定され、2013年に改正議定書に署名、2019年発効して、現在に至る。

2013年改正前の日米租税条約 27 条（徴収共助）では、「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、当該地方の締約国が課する租税を徴収するように努める。」と徴収共助の対象を条約の濫用の場合に限定するとともに、努力義務規定としていたが、2013年改正議定書により、徴収共助は全文改正され、相手国からの要請に応じて徴収共助を行う等、その範囲が拡大されるとともに、具体的な手続き等が規定された。

(ロ) OECD モデル租税条約

OECD モデル租税条約の主な目的は、国際的な二重課税の除去、租税条約の濫用、脱税及び租税回避に対応するため、統一的な基準に基づいて問題を解決する方法を提供することにある。この OECD モデル租税条約の規定及びコメンタリーは、OECD 加盟国を中心に多くの国の租税条約のモデルとなっており、我が国も、概ねこれに沿った規定を採用している。

ハ 税務行政執行共助条約における徴収共助等

税務行政執行共助条約は、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について定めた多国間租税条約である。

我が国では、2011 年 11 月 3 日税務行政執行共助条約及び同改正議定書に署名、2013 年 10 月 1 日に発効した。税務行政執行共助条約では税務当局間の相互支援として、「情報の交換」（4 条～10 条）、「徴収における支援（徴収共助）」（11 条～16 条）、「文書の送達（送達共助）」（17 条）が規定されており、我が国も締約国間のこの相互支援に参加することとなった。

条約の締結を受けて、平成 24 年度（2011 年）税制改正では、租税条約実施特例法及び関連法律を改正し、徴収共助及び文書送達等に関する国内法を整備した。

ニ 徴収共助の状況等

我が国における二国間租税条約及び多国間租税条約等による税務当局間の徴収共助のネットワークは拡充しており、我が国が徴収共助を要請できる国又は地域は、税務行政執行共助条約の締約国の増加及び二国間条約の締結・改正の進捗により、令和 5 年（2023 年）5 月 1 日現在で約 80 の国・地域に拡大している。

一方、我が国と二国間条約を締結していても、徴収共助の規定がない、または、徴収共助が租税条約（租税の免除又は税率の軽減等）の濫用に限定されている国、税務行政執行共助条約の締約国間においても、徴収

共助の規定を留保している国には、一般的な租税滞納事案を対象とする徴収共助の要請は断念せざるを得ない状況にある。

ホ OECD の国際的な租税債権への取組

OECD では、国際租税債権管理の課題や各国の取組等を報告している。当該報告では、国境を越えて移動する労働者や富裕層等は、未払いの税金があることに気づかずに移動、または、徴収を回避するために意図的に移動する可能性があること、言語の壁があり海外に送達された通知の内容を理解できない可能性があるとして、これらの海外に居る納税者に対するアプローチの例として、①期限や支払い等の重要な情報を翻訳する、②納税者に電子メール等の通信手段を求める、③国内のコールセンターが国際電話できるようにする、④外国の銀行口座やクレジットカードによる支払いを可能にする、⑤滞納したまま出国した場合に罰金と利息を課す政策等を挙げている。

また、滞納者が出国したり、資産を海外に移転させないために、実際に各国が採っている予防措置として、①納税者の資産に先取特権を取得する、②法人の滞納に取締役の納税義務を課す、③破産・清算手続の開始、④滞納者氏名の公表、⑤行政サービスの利用拒否、⑥一時的な事業の閉鎖・許可の撤回、⑦出国制限等を挙げている。

へ 小括

在外に居る滞納者に対する滞納処分については、徴収共助のネットワークは拡充しているものの、徴収共助の要請に要する時間・労力、相手国の税務当局の事務・費用負担及び執行管轄権の制約等を考慮すると、自国の徴収職員が滞納発生の早期の段階で執行管轄権の制約を受けない滞納処分（納付催告等）を効率的に実施していく必要があると考える。

(2) 国家管轄権

イ 執行管轄権の域外適用

域外における執行管轄権の行使は、その国の主権を侵害することとなり、許されない。領域外において、逮捕、令状送達、捜査、税務調査、

文書提出命令等の執行管轄権の行使を行うことはできない。領域外において、執行管轄権が行使できるのは、条約に基づく場合、または、相手国の同意がある場合に限られる。規律（立法）管轄権の場合は、自国領域外に適用されうることを前提にして、どのような条件を満たせば行使が許されるのか、法分野そして事項ごとに議論されるのに対して、執行管轄権の場合は、国家がどのような行為をすれば執行管轄権の行使に該当するか、特に外国に所在する私人に対する非強制的な行為の内、どのようなものが執行管轄権の行使に該当するかが争点となる。

最近では通信手段が発達したために、外国から電話または E メールによる事情聴取を行うことが許されないのか等の問題が出てきている。

ロ 独占禁止法の域外適用

我が国の域外適用の例として独占禁止法が挙げられることが多い。当初は域外適用に消極的であったが、公正取引委員会が設置した独占禁止法涉外問題研究会は 1990 年 2 月に「ダンピング規制と競争政策」、「独占禁止法の域外適用」をテーマとして報告書を公表した。「独占禁止法の域外適用」の報告書では、「外国企業が日本国内に物品を輸出するなどの実質的な活動を行っており、その場合に我が国独占禁止法違反を構成するに足る行動があれば、独占禁止法違反として、規制の対象になる。外国企業の支店あるいは子会社が日本国内に存在することは、独占禁止法適用上の必要条件ではない。」として、独占禁止法の域外適用を許容すべきと報告、積極的な姿勢に転じた。

しかしながら、1994 年から 1997 年にアメリカで起こったファックス用感熱紙事件について、1996 年に日本政府は、米国の刑事訴追が日本の主権を侵害しており、国家管轄権に関する国際法上の原則に反するとの意見書を提出した。意見書は、国際法の枠組み（管轄権の権原—不干涉）をきちんと踏まえ、それに基づいて米国競争法の域外適用を批判したものであり、これにより日本政府の見解は依然として競争法の域外適用に消極的なままだと受け取られた。

その後の独占禁止法の域外適用について、2001 年の「外務省委託研究報告書 競争法の域外適用に関する調査研究」による報告では、属地主義である刑事規定を除くと、対象となる行為と我が国との間の「密接関連性」を前提として国際法上許されるという考え方が明確に示された。

そこから独占禁止法も改正され、2002 年に外国事業者に対する送達規定の整備、2005 年に課徴金減免制度の導入、2009 年に株式取得の事前届出制の導入、外国競争当局との情報交換等、実際に独占禁止法の域外適用を可能とする環境が整備されてきた。

ハ 個人情報保護法の域外適用

経済活動と IT 技術の急速な進展に伴い、国境を越えて財産や情報が頻繁に流通・連絡されるようになり、個人情報も海外の IT 事業者や海外に設置しているサーバで管理されるケースが多くなっている。特に、海外の IT 事業者については、我が国の行政指導等に応じるのかという問題もあり、個人情報保護法においても域外適用が課題とされてきた。

平成 27 年（2015 年）改正により、「適用範囲（同 75 条）」の規定を新設、「国内にある者に対する物品又は役務の提供に関連してその者を本人とする個人情報を取得した個人情報取扱事業者が、外国において当該個人情報又は当該個人情報をを用いて作成した匿名加工情報を取り扱う場合についても、適用する。」とし、海外の事業者が我が国の個人情報を取り扱う場合にも適用されることとなった。しかし、同 75 条は一部の条文のみに適用されており、個人情報保護委員会の権限は、「指導及び助言（同 41 条）」や「勧告（同 42 条 1 項）」のような強制力を伴わないものに限られ、間接強制を伴う「報告及び立入検査（同 40 条）」や「命令（同 42 条 2 項・3 項）」は適用の対象とされていなかった。個人情報保護委員会が 2019 年 4 月 25 日に公表した「個人情報保護法いわゆる 3 年ごと見直しに係る検討の中間整理」では、「平成 27 年改正法の立法時においては、日本の行政機関が、外国の事業者に対して、その外国の領土内で報告徴収・立入検査（同 40 条）や命令（同 42 条 2 項・3 項）を

行うことは、外国の主権との関係上困難であると考えられ、外国の事業者に対して、報告徴収等は規定されなかった。仮に、外国の事業者に本法の義務規定に違反する行為があると認められ、指導・助言又は勧告を行っても改善されない等、より強力な措置をとる必要がある場合には、委員会が、個人情報保護法に相当する外国の法令を執行する外国の当局に対して、その外国の法律に基づく執行の協力を求めて（同 78 条）、実効性を確保することとされた。しかし、このような状況について、外国事業者とのイコールフィッティングの確保の観点から問題であるとの指摘がある。」と、外国事業者が罰則等の間接強制により担保された報告徴収・立入検査や命令の対象とならないことが問題として挙げられていた。

令和 2 年（2020 年）改正では、同 75 条にて限定列挙していた条文を明記せず、域外適用の範囲を個人情報保護法全体とした。

（3）域外への送達

イ 行政文書の送達

行政処分は、行政機関における法定手続きにより処分を決定し、その意思表示が相手方に到達したとき、すなわち、相手方が現実にこれを了知できる状態に置かれたときにその効果を生じる。特に相手方の権利義務に重大な影響を及ぼす行政処分を実施する場合、送達が用いられることが多い。

行政文書の送達については、行政庁等が行政処分を行う際にとるべき手続を定める行政手続法にも規定がなく、各行政法にいくつかの送達規定を設け、その多くが民事訴訟法の規定を準用して送達している。国税通則法は、民事訴訟法の規定を準用せず、1 章（総則）4 節（送達）に 12 条（書類の送達）、13 条（相続人に対する書類の送達の特例）、14 条（公示送達）と独自の規定を定めている。

また、行政法における域外への送達規定は、民事訴訟法の規定を準用するものが多いが、特許法及び国税通則法は、民事訴訟法の規定を準用

していない。

ロ 民事訴訟法の外国における送達

民事訴訟法における送達を受けるべき者が在外に居ても、送達を受けるべき者が我が国内に支店・営業所等を有する場合は、同 103 条（送達場所）により、送達を受けるべき者の住所、居所、営業所又は事務所に送達することができる。我が国内に送達場所等がなく、直接域外に送達する場合、同 108 条（外国における送達）に「外国においてすべき送達は、裁判長がその国の管轄官庁又はその国に駐在する日本の大使、公使若しくは領事に囑託してする」とあるが、訴状等の送達は公権力の行使に当たり、条約及び相手国との同意がない場合は執行管轄権の問題を生じるため、我が国と相手国との間で条約等の合意により、相手国の協力である「国際司法共助」が必要となる。我が国では 1972 年に民訴条約及び送達条約に批准、同年に公布、発効している。我が国と条約の締約国間では、原則として条約に定める手続きに沿って、送達しなければならない。

ハ 国税通則法の外国における送達

国税通則法 117 条では、「国内に住所を有していない、又は有しないこととなる場合に、申告書の提出その他国税に関する事項を処理する納税管理人を選任して、税務署長にその旨を届け出なければならない。」と規定しており、在外に居る納税者に対する送達について、納税管理人が居る場合は、納税管理人に送達している。納税管理人が居ない場合、又は、我が国に送達すべき者が居ない場合等は在外に居る納税者に直接送達することとなる。

公示送達を規定する国税通則法 14 条 1 項では、「外国において送達につき困難な事情があると認められる場合」に限り公示送達ができるとされていることから、この反対解釈として、外国にある名あて人に郵便による送達を行うことが前提になっているようにも読める。当該規定（昭和 37 年法律第 66 号）は、国際通信の発達状況にかんがみたまものであ

り、民事訴訟法と異なり、「外国における送達」の規定等を整備することなく、「郵便による送達」は外国にある名あて人に対しても拡張され得ることとなった。「外国において送達につき困難な事情がある」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い、通常の状態ですべて送達につき困難な事情がないと認められる場合には、外国にある名あて人に対しても郵便による送達をすべく、公示送達によることはできないと解されており、実務もこれによっている。

域外に郵送する場合、租税条約等の締約国であるか否か、また、租税条約等締約国であっても郵送による文書の送達を認めない権利を留保しているかによって、対応が分かれる。税務行政執行共助条約では、他の締約国の領域内の者に対し、郵便により直接に文書の送達を実施することができる（同 17 条 3）が、締約国であっても、同 17 条 3 に規定する郵便による文書の送達を認めない権利を留保（同 30 条 1 e）している場合、直接郵送できない。郵送による送達を認めない権利を留保している国に居る送達すべき者については、公示送達を行い、公示送達を行った旨の通知を郵送する。租税条約等の締結がない、相手国等の同意がない場合に行政処分性のある督促状を送達する場合、執行管轄権の問題を生じる余地がある。

（４）域外における行政処分

イ 域外における行政処分と執行管轄権

行政庁は、行政目的を達するために様々な行為を行うが、行政処分とは「公権力の主体たる国又は公共団体が行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているものをいう」とされており、行政処分は公権力の行使に当たることから、行政処分を域外において実施する場合、条約や相手国との同意がない限り、相手国への主権侵害となり、執行管轄権の間

題を生じることとなる。

しかし、国際法上、どこまでが執行管轄権の行使に当たるのか、極めて不分明であり、立法実務上も、外国に対して行政処分の効力を及ぼさないように見える「命令」を「請求」に読替する規定が多数存在し、また、外国人・外国事業者が日本国内に代理人・管理人・代表者を設置することを求める規定も、行政処分の地理的範囲が国内にしか及ばないことを前提にしているように見える。これに対して、外国居住者に対しても処分の公示送達を行うことを認める規定や、外国事業者に対して刑事罰の適用を定める規定も存在しており、行政処分の地理的範囲に関して一貫した考え方がとられているのか、国内法的に未整理の状態にある。

ロ 域外への督促状の送達

督促状について、最高裁は「督促は、滞納処分的前提となるものであり、督促を受けたときは、納税者は、一定の日までに督促に係る国税を完納しなければ滞納処分を受ける地位に立たされることになる」ことを理由に、国税通則法 75 条 1 項の「国税に関する法律に基づく処分」に当たるとしている。督促状の送達が行政処分となることから、在外の滞納者への督促状の送達は執行管轄権の域外行使ではないかとの指摘もありうる。

実際、在外の滞納者への督促状の送達が執行管轄権の域外行使に当たるかどうかについては、考え方が分かれており、次のようなものがある。

(イ) 執行管轄権の域外行使の当たるとする考え方

督促状の送達により一定の期日経過後に滞納処分を受ける法的効果が発生することから、裁判上の「送達」と類似した法的効果を有している。すなわち事実の了知に加えて、一定の租税徴収手続進行の意味を持つことから、在外への督促状の送達が執行管轄権の域外行使に当たるとする。

他方、公示送達は、在外者への送達である点と同じであるが、日本の大使等に囑託して送達する場合とは違って、被送達者の所在する外

国においては送達国の行為は何も見出すことができないから、外国の同意は必要ないと考えられるとしている。

(ロ) 執行管轄権の域外行使に当たらないとする考え方

送達が郵送という実力行使性の乏しい手段により国外送達のなされる限り、執行管轄権の域外行使に当たらないとする。

他には、督促状の送達を直接論じてはいないが、送達について、「他国の領土内で自ら活動するのではないのだから、送達が他国の主権侵害になるという観念を捨てるべき」、執行管轄権の行使について、「国際法上明らかに許されないのは、一国の政府職員が、同国の国内法に基づく物理力の行使を、国境を越えて行うことであり、執行管轄権はこの最狭義で捉えるべき」との考え方がある。

ハ 域外への催告書の送達

催告書は、滞納者に滞納税額がいくらあるか、速やかに納付するよう催告する等、単に滞納国税の納付義務がある旨の観念の通知に過ぎず、行政事件訴訟法 3 条 1 項にいう行政処分その他の公権力の行使に当たらない。

従って、催告書の送達には行政処分性はなく、在外に居る滞納者に催告書を送達しても執行管轄権の問題は生じない。

ニ 域外における質問検査権の行使

我が国の徴収職員による在外の滞納者に対する電話等による接触等が単に滞納者の現況や滞納国税の納付義務を確認する等の納付相談である場合、行政処分性はなく、相手国への主権侵害に当たらず、執行管轄権の問題は生じない。

一方、国税徴収法 141 条の「質問及び検査」により財産の有無及び所在等電話等で聴取することが、「公権力の行使」に当たり、相手国への主権侵害となるとすれば、電話等による質問検査権の行使はできないこととなる。しかしながら、最近では通信手段が発達したために、外国から電話または E メールによる事情聴取を行うことが許されないか等の問

題が出てきている。

ホ 小括

督促状の送達については、「納税者は、一定の日までに督促に係る国税を完納しなければ滞納処分を受ける地位に立たされること」になり法的効果を生じる行政処分とされているものの、域外への郵便による督促状の送達は、送達を受けるべき者が郵便物の受領を拒否できることから実力行使性に乏しい。また、督促状の送達により後行処分である差押え等の滞納処分が可能となるものの、当該差押え等は域外で行われずに我が国内にて行われるに過ぎず、督促状の送達自体は物理的な強制力を伴うものではない。従って、域外への督促状の送達は、行政処分としての効力が生じるとはいえ、それ自体は物理的な強制措置ではなく、執行管轄権の域外行使として相手国の主権を侵害するとまではいえず（相手国も許容しうる）、実施可能と考える。

また、インターネットメールやウェブ会議を活用した質問検査権の行使についても、国税徴収法 141 条の「質問及び検査」は任意調査であり、相手方が質問に答えない場合又は検査を拒否した等の場合には行うことができないこと、相手国において直接に物理的な強制力を伴うものではないこと、経済活動のグローバル化・デジタル化が一層拡大する中、在外の滞納者に電話、インターネットメールやウェブ会議を活用してダイレクトに連絡をとり、迅速かつ効率的に納付指導及び面接を行うニーズが我が国以外にも高まっていることから、執行管轄権の域外行使として相手国の主権を侵害するとまではいえず（相手国も許容しうる）、実施可能と考える。

(5) 電子的手段を活用した域外への送達及び質問検査

イ 電子的手段を活用した域外への督促状の送達

電子的手段を活用した域外への督促状の送達は、以下の理由から執行管轄権の問題を生じる余地はあるものの相手国の主権を侵害するとまではいえず（相手国も許容しうる）、実施可能と考える。

- ① 電子的手段を活用した域外への督促状の送達は、職員が相手国にて直接活動を行うわけではなく実力行使性に乏しい。
 - ② 督促状の送達により後行処分である差押え等の滞納処分が可能となるもの、当該差押え等は相手国で行われずに我が国内にて行われるに過ぎず、督促状の送達自体は物理的な強制力を伴うものではない。
 - ③ 送達を受けるべき者が、電子的手段を活用した送達を受けることに事前に同意している場合は、任意性が確保されており、我が国の法に服して法的効果が生じることを想定できていると思われる（令和 6 年（2024 年）税制改正による処分通知等の電子交付は、事前にメールアドレスを登録して、e-Tax により処分通知等を受け取ることと同意を得ることとしている）。
 - ④ 滞納者のメリットとしては、督促状が送達できない場合、公示送達が実施されて送達の法的効果が発生するにも関わらず、滞納者には督促状を公示送達した旨の通知しかされずに督促状の内容を知ることができないが、督促状が送達されていれば、滞納税額等を知ることができ、差押え等の滞納処分を受ける前に税務職員に相談することも容易となる。
 - ⑤ インターネットが普及した現在、我が国だけではなく、相手国も同様の手段を採るニーズがあると思われること、また、一部の国において、法的な通知等を電子的な手段により通知している例もあることから、相互主義の観点から相手国も許容しうる手段ではないか。
- ロ 電子的手段を活用した域外への催告書の送達
- 域外への催告書の送達については、単に滞納国税の納付義務がある旨の觀念の通知に過ぎず、行政処分その他の公権力の行使に当たらない、何ら法的効果はないことから、在外に居る滞納者に電子的手段を活用した催告書を送達しても執行管轄権の問題は生じない。
- ハ 在外に居る滞納者へのウェブ会議等を活用した面接及び質問検査

我が国の税務署職員と在外に居る滞納者との面接内容が、滞納者の近況や納付計画等を相談する場合は行政処分性がなく、執行管轄権の問題は生じない。我が国の税務署職員による情報収集が国税徴収法 141 条の「質問及び検査」により、財産の有無及び所在等を聴取する場合は、執行管轄権の行使に当たるから、相手国の同意なしには許されないが、以下の理由からウェブ会議等を活用した在外の滞納者への質問検査は、執行管轄権の問題を生じる余地はあるものの相手国の主権を侵害するとまではいえず（相手国も許容しうる）、実施可能と考える。

- ① 国税徴収法 141 条の「質問及び検査」は任意調査であり、相手方が質問に答えない場合又は検査を拒否した等の場合には行うことができないこと。
- ② ウェブ会議等を活用した在外の滞納者への質問検査は、職員が相手国にて直接活動を行うわけではなく、ウェブ会議というインターネット上で行われ、実力行使性に乏しい。
- ③ ウェブ会議を我が国に設置しているサーバ上で行うとすれば、滞納者が我が国の会議室に来るようなイメージで実施されること。
- ④ 在外に居る滞納者も我が国に移動する必要がないこと、税務職員と面接等を行うことにより、差押え等の滞納処分が実施される前に納付計画等を相談できる等のメリットがあること。
- ⑤ インターネットが普及した現在、我が国だけではなく、相手国も同様の手段を採るニーズがあると思われ、相互主義の観点から相手国も許容しうる手段と認識しうるのではないか。
- ⑥ 特に、租税条約等の締約国（郵送を拒否してない国）には、質問検査権の行使として、照会文書を送達しても問題ないとも思われることから、租税条約等の締約国にはウェブ会議等を活用した質問検査権を行使しても、⑤と同様に許容しうる手段と認識しうるのではないか。

3 まとめ

滞納者との連絡については、電話連絡しても不在、文書を送付しても連絡がとれない場合があり、現状の連絡手段だけでは非効率な状況にある。特に、海外に移動した我が国の滞納者との接触は、滞納者の所在地調査等に時間を要すること、税務職員の事務負担、語学の習熟度や時差の問題等もあり、より非効率な状況にある。

我が国の租税条約等による徴収共助のネットワークは拡充しているものの、徴収共助の要請に要する時間・労力、相手国の税務当局の事務・費用負担及び執行管轄権の制約等を考慮すると、自国の徴収職員が滞納発生の早期の段階で電子的手段を活用して滞納者へダイレクトに連絡をとり、迅速かつ効率的に滞納者と接触を図り、納税催告や納付相談により自主的に納付を促すことが有効と考える。電子的な手段を活用した送達及び面接等は、滞納者の所在を問わずに連絡することができる上、滞納者もスマートフォンやパソコン等を用いてどこに居ても通知等の確認や面接ができることから、容易に滞納者と接触できる。

在外の滞納者に対する電子的な手段を活用した送達及び面接等は、我が国における租税条約等の締約状況を鑑みると、相手国と執行管轄権の問題を生じるケースはほとんどないと思われるし、執行管轄権の問題を生じる余地があるとしても、先に述べた理由から相手国も主権侵害であると問題にすることはないように思われる。

目 次

はじめに	373
第 1 章 租税条約等における徴収共助の状況等	375
第 1 節 租税条約等における徴収共助の状況	375
1 徴収共助制度の概要	375
2 二国間租税条約における徴収共助等	375
3 租税に関する相互行政支援に関する条約における徴収共助等	382
第 2 節 我が国の徴収共助の状況等	389
1 我が国の徴収共助の状況	389
2 経済協力開発機構（OECD）の国際的な租税債権への取組	389
3 小括	390
第 2 章 国家管轄権	391
第 1 節 国家管轄権の分類	391
1 立法管轄権	391
2 執行管轄権	392
3 司法管轄権	392
第 2 節 国家管轄権の域外適用	392
1 立法管轄権の域外適用	394
2 執行管轄権の域外適用	396
3 独占禁止法の域外適用	397
4 個人情報保護法の域外適用	402
第 3 章 送達	406
第 1 節 行政文書の送達	406
1 行政文書の送達	406
2 行政法における域外への送達	406
第 2 節 民事訴訟法の送達	407
1 民事訴訟法の送達	407

2	外国における送達	409
第 3 節	国税通則法の送達	414
1	国税通則法の送達	414
2	域外への送達	416
第 4 節	独占禁止法の送達	418
1	独占禁止法の送達	418
2	外国事業者への送達	419
第 5 節	特許法の送達	421
1	特許法の送達	421
2	在外者への送達	422
第 4 章	域外における行政処分	423
第 1 節	域外における行政処分と執行管轄権	423
1	域外における行政処分と執行管轄権	423
2	行政処分の域外適用の範囲	424
第 2 節	域外への督促状及び催告書の送達	425
1	域外への督促状の送達	425
2	域外への催告書の送達	427
第 3 節	域外における質問検査権の行使	427
第 4 節	小括	428
第 5 章	電子的手段を活用した納付催告等	430
第 1 節	令和 4 年民事訴訟法改正における IT 化の状況	430
1	令和 4 年民事訴訟法改正における IT 化の概要	430
2	裁判所からの送達を IT 化	430
3	ウェブ会議を活用した証人尋問等	431
4	外国に所在する者に対する IT を用いた送達及び証人尋問	431
第 2 節	各国裁判所における電子的手段の活用状況	432
1	電子的手段を活用した送達	432
2	ウェブ会議を活用した国際証拠調べ等	433

第 3 節 我が国の電子的手段を活用した納付催告等の状況	436
1 国税関係の電子的手段を活用した納付催告等の状況	436
2 地方税関係の電子的手段を活用した納付催告等の状況	437
第 4 節 各国の電子的手段を活用した納付催告等の状況	438
1 米国の状況	438
2 英国の状況	440
3 オーストラリアの状況	440
4 その他の国の状況	441
第 5 節 電子的手段を活用した催告書等の送達の検討	442
1 電子的手段を活用した催告書等の送達の可否	442
2 電子的手段等を活用して送達する場合の情報セキュリティ対策	444
第 6 節 ウェブ会議等を活用した面接及び質問検査等の検討	445
1 ウェブ会議等を活用した面接及び質問検査等の可否	445
2 ウェブ会議等を活用する場合の情報セキュリティ対策	447
第 7 節 電子的手段を活用した納付催告等の総括	448
結びに代えて	450

はじめに

近年、国際的な租税回避が問題となっているところ、滞納者が資産を海外に移転させるなどの徴収回避に対する国際的な相互協力の必要性は高まっており、租税条約等による徴収共助のネットワークは拡充している。しかしながら、徴収共助の要請に要する事務負担、相手国の税務当局の事務・費用負担及び執行管轄権の制約等を考慮すると、自国の徴収職員が滞納発生の早期の段階で簡易かつ確実な方法で在外の滞納者と接触を図り、自主的に納付を促す方が効率的である。

在外の滞納者については、滞納者の所在地調査等に時間を要すること、税務職員の事務負担、語学の習熟度や時差の問題等もある上、電話連絡しても不在、文書を送付しても連絡がとれない場合があり、現状の連絡手段だけでは非効率な状況にある。そこで、インターネットメール等やウェブ会議の電子的手段を活用して滞納者へダイレクトに連絡することができれば、滞納者の所在を問わない迅速かつ効率的な滞納者との接触や面談、滞納者もスマートフォンやパソコン等による通知等の確認や面談が可能となろう。

また、デジタル技術の活用によりサービスやビジネスを変革する DX（デジタルトランスフォーメーション、以下「DX」という。）が社会全体に拡大しており、行政についても、2022 年 12 月に閣議決定された「デジタル社会の実現に向けた改革の基本方針」⁽¹⁾において、DX 推進の必要性が示されており、2023 年 9 月に設置されたデジタル庁の主導の下、取組が進められている。行政手続においても、オンライン化が拡大しており、電子的手段を活用したシステム送達等の導入が進められている。

今後、税務行政においても、インターネットメール等やウェブ会議の電子的手段を活用する場面が想定されるが、在外の滞納者に、電子的手段を活用して

(1) 総務省 HP「デジタル社会の実現に向けた改革の基本方針の概要」
(https://www.soumu.go.jp/main_content/000754669.pdf) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。

督促状を送達した場合、または、ウェブ会議を活用して質問検査権を行使して財産情報の照会をした場合などは、それらが行政処分であり、公権力の行使に当たることから、相手国への主権侵害となり、執行管轄権の問題を生じるのではないか等の問題が惹起される。

そこで、本研究においては、我が国における租税条約等による徴収共助、執行管轄権の域外行使や行政文書の送達等の経緯・現状等を把握した上で、インターネットメール等の電子的手段を活用した催告書等の送達及びウェブ会議を活用した面接・質問検査等について、諸外国の電子的手段の活用状況や我が国の民事訴訟法の改正状況も踏まえて研究を行う。まず、第 1 章において、租税条約等における徴収共助の状況等として、徴収共助制度の概要、租税条約等（二国間租税条約、税務行政執行共助条約）における徴収共助及び我が国の徴収共助の状況を概観する。第 2 章において、域外における執行管轄権がどこまで及ぶか、国家管轄権に関する議論を概観し、我が国の域外適用の例として議論の多い独占禁止法、また、近年に域外適用に関する改正を行った個人情報保護法の域外適用の現状を確認する。第 3 章において、行政法における行政文書の送達を概観した上で、民事訴訟法の送達、国税通則法の送達、独占禁止法の送達、特許法の送達及びそれらの域外への送達を概観する。第 4 章において、域外における行政処分は相手国への主権侵害となり、執行管轄権の問題を生じることになるが、督促状の送達、催告書の送達及び質問検査権の行使に関して、個別に行政処分性や執行管轄権の問題を検討する。最後に、第 5 章において、我が国及び各国の電子的手段を活用した納付催告等の状況を概観し、インターネットメール等やウェブ会議の電子的手段を活用した送達及び質問検査等を考察する。

第 1 章 租税条約等における徴収共助の状況等

近年、国際的な租税回避が問題となっているところ、滞納者が資産を海外に移転させるなどの徴収回避に対する国際的な相互協力の必要性は高まっており、二国間租税条約又は税務行政執行共助条約（以下「租税条約等」という。）による徴収共助のネットワークは拡充している。第 1 章においては、租税条約等における徴収共助の状況を概観する。

第 1 節 租税条約等における徴収共助の状況

1 徴収共助制度の概要

徴収共助とは、租税債権を徴収するための公権力の行使が我が国内に限られる執行管轄権の制約がある中で、租税条約等の枠組みに基づき、相互主義の下、各国の税務当局が互いに相手国の租税債権を相手国の納税者から徴収する制度である。具体的には自国の滞納者の財産が海外に在る場合、自国から海外に在る滞納者の財産の差押え等は公権力の行使に当たり、相手国の主権を侵害するという国際法上の執行管轄権の制約の問題から差押え等は実施できないが、自国の税務当局が租税条約等による徴収共助を相手国の税務当局に要請した場合、相手国の税務当局が当該相手国の法令に基づき、滞納者の財産の差押え等を実施する。

国境を越える経済取引、企業の海外進出形態の複雑化・多様化等が進む中、国際的な脱税及び租税回避行為に対処するため、二国間租税条約及び多国間租税条約等による税務当局間の徴収共助のネットワークは拡充している。

2 二国間租税条約における徴収共助等

我が国が初めて締結した二国間租税条約である日米租税条約について、その締結の経緯及び徴収共助の内容を整理するとともに、OECD モデル租税条約についても整理する。

(1) 日米租税条約

「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約」(以下「日米租税条約」という。)は、我が国初めての租税条約として、1954年に締結され、1957年、1960年、1962年に一部改定が行われ、1971年に全面的に改定されている。その後、30年以上改定されてこなかったが、日本経済の急速な成長、日米両国の経済関係の親密化、国際間の租税条約ネットワークの拡充等により我が国を取り巻く環境は大きく変わっていたことから、2003年に全面的に改定された現行の日米租税条約が締結された、2013年に日米租税条約改正議定書(以下「改正議定書」という。)に署名、2019年に発効して、現在に至る。

イ 2003年日米租税条約改定の経緯

最初に日米租税条約の改定を要望したのは米国側であり、1999年に日本に投資を行っている米国企業が、配当、利子及び使用料の税負担減免のために米国政府に日米租税条約の改定を求め、足並みを揃える形で日本企業も日本政府に日米租税条約の改定を要望していた。これらを受けて、日米両国は2001年から日米租税条約の改定交渉を実施、OECDモデル租税条約を基本としながら改定を進め、2003年11月6日に署名された。

ロ 2013年日米租税条約改正議定書

(イ) 改正の概要

2013年に署名した改正議定書は2003年に署名した日米租税条約を一部改正するものであり、①配当及び利子に対する源泉地国免税の対象を拡大、②税務当局間の相互協議に係る仲裁手続き及び徴収共助の規定等を設けて、課税権の調整が更に図られるとともに、税務当局間の協力体制が強化されて国際的な脱税及び租税回避行為に対し効果的に対処することが可能となった。

(ロ) 改正の経緯等

改正前の日米租税条約 27 条（徴収共助）では、「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、当該地方の締約国が課する租税を徴収するように努める。」と徴収共助の対象を条約の濫用の場合に限定するとともに、努力義務規定としていた。我が国が 2011 年に署名した「租税に関する相互行政支援に関する条約」（以下「税務行政執行共助条約」という。）は締約国間において、①租税に関する情報交換、②租税債権の徴収共助及び③文書の送達共助を目的としており、締約国間の租税一般の徴収共助を義務的に行うものとなっている。同条約に米国も 1989 年に署名しているが、①州税等に関する支援、②徴収共助、③郵便を除く文書の送達共助を留保している。米国が徴収共助に消極的な理由として、レベニュールールという、外国の租税徴収のために、裁判所が歳入法を執行する訴訟をしないというコモンローに基づく原則がある。

改正議定書は 2013 年に署名されたが、2019 年の発効までに 6 年もかかっている。発効が遅れた理由は、米国議会では、税收等の歳入に関する議案は下院から始まるが、条約に関しては上院のみが審議を行い、上院（議員数 100）の 3 分の 2 の賛成を得れば議会が承認したことになる。しかし、実際の可決には、全員の賛成が慣行となっていたようで、強硬な反対者がいると、条約の承認手続は停滞することとなった。その強硬な反対者がランド上院議員 (Rand・Paul) といわれ、同議員が 2010 年に上院議員に当選した後、租税条約の発効にはことごとく反対していたため、2010 年以降、米国における租税条約の発効は行われていない。同議員の反対は、租税条約に規定する情報交換規定の適用により、条約相手国が米国の税務情報に租税条約に基づいてアクセスできるようになることを理由としたものであった。その結果、2010 年以降、米国が署名し、国内手続き（議会の承認）待ちの租税条約が数件、塩漬け状態であった。このまま従来の慣行を尊重すると、

各種の悪影響が生じること、この塩漬け期間に、OECD による BEPS (利源浸食と利益移転) 行動計画が進展したこと等が考慮されたものと思われるが、今回は、多数決が採用されて、2019 年 7 月 17 日、米国議会上院は、改正議定書を批准した。そして、同年 8 月 30 日に改正日米租税条約の批准書の交換が東京で行われ、発効した⁽²⁾。

(ハ) 徴収共助の改正内容

2013 年の改正議定書により、27 条 (徴収共助) は全文改正された。改正後の主な内容を一部紹介する⁽³⁾。

A 1 項 徴収共助義務

1 項は「両締約国は、この条の規定に従い、租税並びに利子、徴収の費用、当該租税に対する附加税及び当該租税に関連する民事上又は行政上の金銭罰の徴収につき相互に支援を行う。この支援は、1 条 1 及び 2 条の規定による制限を受けない。一方の締約国は、当該一方の締約国の法令によって認められる範囲においてのみ、支援を行う。」と改正され、徴収共助の対象は両締約国の居住者、税目による制限を受けない。被要請国は、国内の法令によって認められる範囲においてのみ、支援を行うこととなった。改正議定書の交換公文 5 では「条約 27 条 1 の規定に関し、被要請国が支援を行うために適切な努力を払ったが、要請国のために租税債権を徴収することができなかった場合には、支援を行う義務は履行されたものとすることが了解される。」とされている。

B 2 項 徴収共助対象となる租税債権

支援の対象となる租税債権について、2 項(a)では、法人に係る租税債権で次のいずれかの場合に該当するものと規定している。法人

(2) 矢内一好「改正日米租税条約の発効と問題点」月間国際税務 39 卷 10 号 44-45 頁 (2019)。

(3) 田中恭平「日米租税条約の一部改正」月間国際税務 33 卷 10 号 31-36 頁 (2013)、矢内一好『改正租税条約の全て』119-123 頁 (財経詳報社、2013)。

については、25 条（相互協議）によりその租税債権の存否や額が変動する可能性が高いことから、徴収共助対象の租税債権は相互協議の対象とならない租税債権に限られている。

① 当該租税債権の決定が 25 条の規定に従い両締約国の権限のある当局の合意のための手続きによって解決される対象とならない場合

② 当該租税債権の決定について 25 条の規定に従い両締約国の権限のある当局が合意した場合

③ 当該法人が当該租税債権の決定に関する両締約国の権限のある当局の合意のための手続きを終了させた場合

2 項(b)では、個人に係る租税債権で、その個人が被要請国の国民である場合、次のいずれかの行為を行ったときに限ると規定している。

① 詐欺的な租税の申告又は詐欺的な還付請求

② 租税を免れるために故意に租税の申告を怠ること

③ 当該租税債権の徴収の回避を目的とする被要請国への資産の移転

C 5 項 徴収共助を要請するための要件

徴収共助を要請する場合、要請国の法令において当該租税債権が最終的に決定されたものであることを要請国の権限ある当局の証明書を付さなければならない。ここでいう「最終的に決定された」とは、要請国が自国の法令に基づき租税債権を徴収する権利を有し、かつ、当該租税債権に関する争訟のために納税者が行使できる行政上及び司法上の全ての権利が消滅し、又は尽くされた場合をいう。

改正議定書 15 では 5 項の規定に関して、租税債権が最終的に決定されたものであるか否かの判断に当たっては、米国については、当該租税債権に関連して納税者が行使できる行政上又は司法上の権利で、その租税債権の徴収の後に発生するものは考慮されず、我

が国については、行政事件訴訟法 36 条の規定に従って訴訟を提起する権利（無効等確認訴訟を提起する権利）は考慮されない。

また、相手国の措置により徴収共助の支援の程度に不均衡が生じたと認める場合には、徴収共助を停止することができ、その場合には、支援の程度の均衡を回復するため、協議を行う。

D 6 項 徴収共助要請を受けた租税債権の取扱い

要請国の租税債権は、被要請国の法令に基づく徴収のために必要な限りにおいて、要請が受領された時において被要請国の法令に基づき確定した租税債権として取り扱う。

また、被要請国は要請国の租税債権を、自国の租税債権の徴収に適用される法令に従って、被要請国の租税債権を徴収する場合と同様に徴収する。

E 7 項 租税債権の時効

6 項の規定にかかわらず、被要請国がとった徴収の措置が、要請国の法令によれば、徴収の時効を停止し、又は中断する効果を有することとなる場合、当該租税債権に関して、要請国の法令の下においても同様の効果を有する。

また、被要請国は、当該措置がとられたことを要請国に通知することとしている。

F 8 項 要請国の法令の基づく時効の適用、租税債権の優先権

徴収共助対象の租税債権は、被要請国において、被要請国の法令下で租税債権であるとの理由により適用される時効の対象とはならない。

また、徴収共助対象の租税債権は、被要請国において、被要請国の法令下で租税債権であるとの理由により適用される優先権は与えられない。そのため、被要請国において要請国の租税債権と他の私債権とが競合した場合に、租税債権であることを理由として要請

国の租税債権が私債権に優先して回収されることはなく、その優先関係において、要請国の租税債権は私債権と同様に取り扱われる。

G 13 項 徴収共助の費用負担

両締約国の権限のある当局が別段の合意をする場合を除き、徴収共助の支援に当たり生じた通常の費用は被要請国が負担し、特別の費用は要請国が負担する。

(2) OECD モデル租税条約⁽⁴⁾

OECD モデル租税条約 (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) の主な目的は、国際的な二重課税の除去、租税条約の濫用、脱税及び租税回避に対応するため、統一的な基準に基づいて問題を解決する方法を提供することにある。この OECD モデル租税条約の規定及びコメンタリーは、OECD 加盟国を中心に多くの国の租税条約のモデルとなっており、我が国も、概ねこれに沿った規定を採用している。

OECD モデル租税条約の起源は、国際連盟で 1921 年より開始された国際的二重課税を除去するための議論にあり、1926 年にモデル租税条約を起草するための議論を開始し、1928 年の国連総会でモデル租税条約案が報告された。これが最初の国際的モデル租税条約である。

1948 年に発足した OEEC (Organization for European Economic Cooperation) は、加盟国間の租税条約の税務上の問題を検討するため、1956 年 3 月に財政委員会を設置し、租税条約を起草するための作業を開始した。財政委員会は検討の結果をまとめ、1958 年から 1961 年の間に二重課税除去に関する 4 つの報告書を公表した。

OEEC は、大西洋兩岸にまたがる先進諸国の経済協力機構に組み替えられ、1960 年 12 月、OEEC 18 ヶ国にアメリカとカナダを加えた 20 ヶ国が経済協力開発機構条約に署名した。それを受けて、1961 年 9 月、OECD が正式に設立された。OECD 財政委員会は、OEEC の 4 つの報告書で起草さ

(4) 川田剛＝徳永匡子『OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説 2017』6-10 頁 (税務研究会出版局、2018)。

れた条文案に新たな条文を追加し、1963年に7月6日に「所得及び財産に対する二重課税回避のための租税条約（1963年租税条約草案）」を公表した。その後も、解決すべき租税問題がより複雑になり、1977年、新たなモデル租税条約とそのコメンタリーを公表、1994年、1995年、1997年、2000年、2003年、2005年、2008年、2010年、2012年、2014年、2017年にモデル租税条約及びコメンタリーを改正している。

3 租税に関する相互行政支援に関する条約における徴収共助等

税務行政執行共助条約は、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について定めた多国間租税条約である。その目的は、条約前文に①人、資本、物品及びサービスの国際的な移動の進展が、それ自体は非常に有益であるが、租税回避及び脱税の可能性を高めていることから、税務当局間で一層の協力が必要であること、②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、③納税義務の適切な確定を促進し、及び納税者による自己の権利の保護に資するため、国際協力が重要な役割を果たすこと、④全ての国の租税に関し、全ての者が適正な法令上の手続きに従って決定される自己の権利及び義務を有するという基本原則が適用されることが認められるべきであること並びに各国が納税者の正当な利益（差別及び二重課税からの適切な保護を含む。）を保護するよう努めるべきであることとしている。

（1）税務行政執行共助条約等の制定経緯

1977年9月にOECD理事会勧告、1978年4月に欧州評議会勧告により条約案の検討が開始された。当初、OECDは、多国間モデル租税条約として租税条約草案の作成作業を進めていたが、OECDと欧州評議会の検討過程で、モデル租税条約ではなく、実際の多国間租税条約とすること、及び参加国をOECD加盟国と欧州評議会加盟国に限定することが決定された。条約案の採択は、OECD理事会が1986年7月、欧州評議会が1987年

4 月、条約の開放合意は、欧州評議会が 1987 年 6 月、OECD 理事会が 1987 年 10 月、1995 年 4 月 1 日に発効した。2009 年 4 月に、G20 が、発展途上国が情報交換の多国間アプローチを含む新たな税務協力環境を利用できるようにするよう指示し、これを受けて、OECD 及び欧州評議会は、情報交換規定を国際標準に一致（銀行機密に関する情報の交換について規定する等）させ、加盟国以外の国も締結できるよう税務行政執行共助条約を修正するためのプロトコールを、2010 年 5 月に解放し、2011 年 6 月 1 日に発効した⁽⁵⁾。

我が国では、欧州評議会・OECD 税務行政執行共助条約などの国際的な取組み等を踏まえつつ、具体的な検討を行い⁽⁶⁾、2011 年 11 月 3 日税務行政執行共助条約及び同改正議定書に署名、2013 年 10 月 1 日に発効した。税務行政執行共助条約では税務当局間の相互支援として、「情報の交換」（4 条～10 条）、「徴収における支援（徴収共助）」（11 条～16 条）、「文書の送達（送達共助）」（17 条）が規定されており、我が国も締約国間のこの相互支援に参加することとなった。

条約の締結を受けて、平成 24 年度（2011 年）税制改正では、「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」（以下「租税条約実施特例法」という。）及び関連法律を改正し、徴収共助及び文書送達等に関する国内法を整備した。

（2）税務行政執行共助条約の概要

税務行政執行共助条約は、その 3 章の「支援の形態」にて、1 節に「情報の交換」、2 節に「徴収における支援」、3 節に「文書の送達」と締約国間の相互支援を規定している。

イ 情報の交換

(5) 川田ほか・前掲注(4)695 頁。

(6) 首相官邸 HP 「平成 23 年度税制改正の大綱」113 頁
(<https://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2010/h23zeiseitaikou.pdf>) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。

情報の交換は、締約国において、租税に関する情報を相互に交換することができる。4条の「総則」から10条の「矛盾する情報」を規定している。条文の主な内容を一部紹介する。

(イ) 4条 総則

1項では、条約の対象となる租税に関する締約国の法令の運用又は執行に関連するあらゆる情報を交換すると規定しており、情報の交換の範囲は2010年改正により拡充されている。

2項は2010年改正により削除されたが、以前は刑事裁判の証拠として用いるためには、情報提供した国の事前の許可が必要であった。

3項では、いずれかの寄託者に宛てた宣言により、5条（要請に基づく情報の交換）及び7条（自発的な情報の交換）の規定に従い自国の居住者又は国民に関する情報を提供する前に、自国の当局が自国の法令により当該居住者及び又は国民にその旨を通知することを明示することができる」と規定している。

情報交換は、権限のある当局が受け入れられる種々の方法で行うことができる。たとえば、人的接触や、電話または安全な電子メール及びCD-ROMの交換（適切な暗号化したもの）である。本条約は、租税の賦課だけでなく、徴収と回収をも対象としている⁽⁷⁾。

(ロ) 7条 自発的な情報の交換

1項では、締約国は、次のいずれかの場合には、自国が保有する情報を、事前の要請なしに、他の締約国に提供すると規定している。

① 当該他の締約国において租税の損失があると推測される根拠を有する場合

(7) 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 775号 263-264頁（2014）。税務行政執行共助条約の各条文及び説明報告書（Explanatory report）の内容を詳しく紹介している。

- ② 課税を受けるべきものとされる者が自国における租税の軽減又は免除を得た結果、当該他の締約国において、当該者について租税の額が増加し、又は納税義務が生ずることとなる場合
 - ③ 自国において課税を受けるべきものとされる者と当該他の締約国において課税を受けるべきものとされる者との間の事業活動上の取引が、自国若しくは当該他の締約国又はその双方において租税の額を減少させる結果となるような方法で、一又は二以上の国を通じて行われている場合
 - ④ 企業集団内の人為的な利得の移転により、当該他の締約国における納税義務の認定に関連する情報を入手することができた場合
 - ⑤ 当該他の締約国から提供された情報により、当該他の締約国における納税義務の認定に関連する情報を入手することができた場合
- 2 項では、本条 1 項に規定する情報が他の締約国に送付されることを確保するため、必要な措置をとり、及び手続を実施すると規定している。

ロ 徴収における支援（徴収共助）

徴収における支援（徴収共助）は、滞納者の資産が他の締約国にある場合、他の締約国にその租税の徴収を依頼することができる。11 条の「租税債権の徴収」から 16 条の「納付の繰延べ」を規定している。条文の主な内容を一部紹介する。

(イ) 11 条 租税債権の徴収

1 項では、被要請国は、要請国の要請があったときは、14 条（期間制限）及び 15 条（優先権）の規定に従い、要請国の租税債権を徴収する場合と同様に徴収するため、必要な措置をとると規定している。

2 項では、1 項の規定は、要請国において執行を許可する文書の対象となる租税債権であって、関係締約国間に別段の合意がある場合を除くほか、争われていないものについてのみ、適用する。ただし、当該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、

1 項の規定は、関係締約国間に別段の定めがある場合を除くほか、当該租税債権がもはや争われることがないときにのみ、適用すると規定している。

3 項では、死亡者又はその遺産に関する租税債権の徴収における支援を行う義務は、当該租税債権が遺産から徴収されるか又は遺産の受益者から徴収されるかに応じ、当該遺産の価値又は当該遺産の各受益者が取得した財産の価値に限定されると規定している。

(ロ) 12 条 保全の措置

被要請国は、要請国の要請があった場合には、租税債権について争われているとき又は執行を許可する文書の対象となっていないときであっても、一定の額の租税の徴収のために保全の措置をとると規定している。

12 条は、保全の措置を講ずるために必要なすべての要件を定めているわけではないが、「一定の額の (an amount of)」と定めており、租税の額が事前に決定されていなければならないこととしている⁽⁸⁾。

(ハ) 15 条 優先権

徴収における支援が行われる租税債権は、用いられる徴収の手続が被要請国の租税債権について適用されるものである場合であっても、被要請国において当該租税債権に特別に与えられるいかなる優先権も有しないと規定している。

優先権を否定する理由としては、他の国の租税債権が有する可能性のある優先権について熟知することを居住者に期待できないこと（私債権者の保護）、二国間の租税の優先権の競合を回避しそのような場合に備えて特別な規則を立案する煩雑さを回避すること、がある⁽⁹⁾。

ハ 文書の送達（送達共助）

文書の送達（送達共助）は、租税に関する文書の名宛人が他の締約国

(8) 増井・前掲注(7)269 頁。

(9) 増井・前掲注(7)271 頁。

にいる場合、その文書の送達を依頼することができる。17 条に「文書の送達」を規定している。

1 項では、被要請国は、要請国の要請があったときは、要請国から発出される文書（司法上の決定に関する文書を含む。）であって、この条約の対象となる租税に関するものを名宛人に送達すると規定している。

2 項では、被要請国は、次に掲げる方法により、文書の送達を実施すると規定している。

- ① 実質的に同様の性質の文書の送達に関する被要請国の法令に定める方法
- ② 可能な範囲内で、要請国によって要請される特別の方法又はこれに最も類似する方法であって被要請国の法令によって認められるもの

3 項では、締約国は、他の締約国の領域内の者に対し、郵便により直接に文書の送達を実施することができる」と規定している。

4 項では、この条約のいかなる規定も、締約国が自国の法令に従って実施する文書の送達を無効にするものと解してはならないと規定している。

5 項では、この条の規定に従って文書を送達する場合には、翻訳文を添付することを必要としない。ただし、名宛人が当該文書の言語を理解することができないと認める場合には、要請国は、当該文書について、自国の公用語又は自国の公用語の一により、翻訳し、又は要約を作成するための措置をとる。これに代えて、被要請国は、要請国に対し、当該文書について、被要請国、欧州評議会又は経済協力開発機構の公用語の一によって翻訳し、又はこれらの公用語の一による要約を添付するように求めることができると規定している。

(3) 租税条約実施特例法の整備

税務行政執行共助条約における徴収共助等に関する規定について、国内法を整備するため、租税条約実施特例法が改正された。改正前の「相手国

等の租税の徴収の共助」を定める 11 条は、「政府は、租税条約の規定により当該租税条約の相手国等の租税につき当該相手国等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、それぞれの国税及びその滞納処分費と同順位とする。」と規定されていた。改正後の 11 条では、共助対象外国租税債権に優先権はなく、国税通則法及び国税徴収法の規定を準用して共助対象外国租税を徴収する。主な内容は次のとおりである。

イ 11 条 相手国等の徴収の共助

11 条は 1 項から 14 項まで規定があるが、その主な内容は、相手国等から徴収共助の要請があったときは、共助対象者の住所等又は財産の所在地を所轄する国税局長等が共助の実施決定を行い、共助実施決定通知書を共助対象者に送達、当該共助対象外国租税に係る租税条約等の定めるところによるほか、11 条に定める国税通則法及び国税徴収法の規定を準用して、共助対象外国租税を徴収すると規定している。

ロ 11 条の 2 国税の徴収の共助

11 条の 2 は 1 項から 7 項まで規定があるが、その主な内容は、相手国等の行為による共助対象国税の徴収権の時効の中断等や共助対象国税を徴収した場合等の手続き等を規定している。

ハ 11 条の 3 送達の共助

1 項では、相手国等から送達共助の要請があった場合、税務署長は国税通則法 12 条（書類の送達）及び 14 条（公示送達）の規定に準じて送達すると規定している。

2 項では、税務署長等は、送達を受けるべき者の住所等が租税条約等の相手国等にある場合、国税通則法に定めるほか、当該租税条約の規定に従って、当該租税条約等の相手国等の権限のある当局に嘱託して送達を行うことができると規定している。

第 2 節 我が国の徴収共助の状況等

1 我が国の徴収共助の状況

我が国における二国間租税条約及び多国間租税条約等による税務当局間の徴収共助のネットワークは拡充しており、我が国が徴収共助を要請できる国又は地域は、税務行政執行共助条約の締約国の増加及び二国間条約の締結・改正の進捗により、令和 5 年（2023 年）5 月 1 日現在で約 80 の国・地域に拡大している。令和 4 年（2022 年）7 月から令和 5 年（2023 年）6 月において、我が国から他国の税務当局へ徴収共助を要請した件数は 15 件、金額は約 9,700 万円となっている⁽¹⁰⁾。

一方、我が国と二国間条約を締結していても、徴収共助の規定がない、または、徴収共助が租税条約（租税の免除又は税率の軽減等）の濫用に限定されている国、税務行政執行共助条約の締約国間においても、徴収共助の規定を留保している国には、一般的な租税滞納事案を対象とする徴収共助の要請は断念せざるを得ない状況にある。

2 経済協力開発機構（OECD）の国際的な租税債権への取組

FTA⁽¹¹⁾（Forum on Tax Administration, 以下「FTA」という。）では、国際租税債権管理の課題や各国の取組等を報告⁽¹²⁾している。当該報告では、国境を越えて移動する労働者や富裕層等は、未払いの税金があることに気づかずに移動、または、徴収を回避するために意図的に移動する可能性があるこ

(10) 国税庁 HP「令和 4 年度租税滞納状況の概要」16 頁

(https://www.nta.go.jp/about/organization/kantoshinetsu/release/data/r05/sozei_taino/pdf/001.pdf) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。

(11) OECD HP「FORUM ON TAX ADMINISTRATION」

(<https://t4.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration>) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧) 税務行政を強化するために 2002 年に OECD 租税委員会の下に創設された各国税務当局の長官級フォーラムであり、OECD 加盟国及び非加盟国の 50 か国以上からなる。

(12) OECD HP「Enhancing International Tax Debt Management」

(<https://www.oecd.org/tax/administration/enhancing-international-tax-debt-management.htm>) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。

と、言語の壁があり海外に送達された通知の内容を理解できない可能性がある⁽¹³⁾として、これらの海外に居る納税者に対するアプローチの例として、①期限や支払い等の重要な情報を翻訳する、②納税者に電子メール等の通信手段を求める、③国内のコールセンターが国際電話できるようにする、④外国の銀行口座やクレジットカードによる支払いを可能にする、⑤滞納したまま出国した場合に罰金と利息を課す政策等を挙げている⁽¹⁴⁾。

また、滞納者が出国したり、資産を海外に移転させないために、実際に FTA の各国が採っている予防措置として、①納税者の資産に先取特権を取得する、②法人の滞納に取締役の納税義務を課す、③破産・清算手続の開始、④滞納者氏名の公表、⑤行政サービスの利用拒否、⑥一時的な事業の閉鎖・許可の撤回、⑦出国制限等を挙げている⁽¹⁵⁾。

3 小括

在外に居る滞納者に対する滞納処分については、徴収共助のネットワークは拡充しているものの、徴収共助の要請に要する時間・労力、相手国の税務当局の事務・費用負担及び執行管轄権の制約等を考慮すると、自国の徴収職員が滞納発生の早期の段階で執行管轄権の制約を受けない滞納処分（納付催告等）を効率的に実施していく必要があると考える。

また、我が国においては、滞納者を出国させない、資産を海外に移転させない等の予防措置は採られていないが、滞納者の出国時に自国内で租税の徴収を確保する制度を導入している国においては、徴収共助の要請を行うことはほとんどない状況にある。こうした状況を鑑みれば、国際的に徴収を免れようとする滞納者に対して、同様の制度を導入する必要があると考える⁽¹⁶⁾。

(13) *See supra* note(12),p.9.

(14) *See supra* note(12),p.17.

(15) *See supra* note(12),p.19.

(16) 本稿では予防措置については論じないが、旅券の発給拒否又は無効化等の予防措置については、工藤誠「国際的に徴収を免れようとする滞納者に対する出国制限についての一考察」税大論叢 104 号（2021,<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/104/03/index.htm>）（2024 年 6 月 4 日最終閲覧）が詳しい。

第 2 章 国家管轄権

第 2 章においては、域外における執行管轄権がどこまで及ぶか、国家管轄権に関する議論を概観し、我が国の域外適用の例として議論の多い独占禁止法、また、近年に域外適用に関する改正を行った個人情報保護法の域外適用の現状を確認する。

第 1 節 国家管轄権の分類

国家管轄権は、国が人、財産、行為に関し、法律を制定し適用し執行する権限である。国は領域主権に基づいて、領域内の人、財産、行為を規制することができる。国民については、国籍という絆に基づいて、域外においても、その行為や財産を規制することができる。さらに他の根拠に基づいても、域外の外国人の財産や行為を規制することができる。このような国内法の域外適用は、国家管轄権の競合を発生させ、国際紛争の原因となる。国家管轄権の規制は国際法上の重要な課題である。国家管轄権に関する国際法の規則は、国の主権、平等権、不干涉義務などの法的基礎を持つ⁽¹⁷⁾。

国家管轄権は、作用の面から以下の 3 つに分類される⁽¹⁸⁾。

1 立法管轄権

立法（規律）管轄権（legislative or prescriptive jurisdiction）は、国家が国内法令を制定して、一定の人の行為・関係・身分や一定の事象あるいは財産などを適用の対象とし、合法性の有無を認定する権限を言う。国家がどのような人や出来事や財産などに対して法を適用できるようにしておきたい

(17) 岩沢雄司『国際法〔第 2 版〕』170 頁（東京大学出版会、2023）

(18) 広部和也「国家管轄権の競合と配分」村瀬信也＝奥脇直也編『国家管轄権 国際法と国内法 山本草二先生古希記念』149 頁（勁草書房、1998）、Restatement of the Third-The American Law Institute-Restatement of the Law : The Foreign Relations Law of the United States Vol.1（1987）。

かという政策を基礎として法制定が行われる。そして、人の行動や出来事が、法に合致しているか否かを判定するのである。ここで言う立法とは、国会の制定した法に限られるわけではなく、執行府の命令や規則、裁判所の判断も含まれる。

2 執行管轄権

執行管轄権 (executive or administrative jurisdiction) は、逮捕、捜査、強制調査、押収、抑留、処罰、差押え・差止命令など、国家の法令・判決への服従を強制し、または服従しないものを罰する権限である。これを行う機関は、通常、行政機関・執行機関である。

3 司法管轄権

司法管轄権 (judicial jurisdiction) は、民事及び刑事手続きにおいて、人または物に対して、国内法令を適用して具体的な事案の審理に服させる権限である。これを行う機関は司法機関であるが、行政的審判機関も含む。

第 2 節 国家管轄権の域外適用

国家管轄権の行使は、場所的・事項的な基準により国際法上の制限に服するとされており、第一に、国家が他国に介入を排除して場所的に（内外人の区別なく）管轄権を行使できるのは、原則として、その領域に対してだけであり、国際慣習法または条約に基づく別段の許容法規のない限り、他国の領域での権力行使をすべて禁止されるのであり（1927年ロチュス号事件判決⁽¹⁹⁾）、その意

(19) 岩沢・前掲注(17)278-279頁。

1926年に公海上でフランス船ロチュス号がトルコ船と衝突、トルコ船は沈没してトルコ船員ら8名が死亡。ロチュス号がトルコの港に到着に到着すると、トルコ当局は運航責任者であるフランス人士官とトルコ人船長を過失致死罪で起訴、トルコの裁判所は禁固刑及び罰金刑を科した。フランスは、トルコがフランス人士官に対して刑事裁判権を行使したのは国際法に反すると抗議し、両国はこの紛争を常設国際司法裁判所 (PCIJ) に付託した。1927年に PCIJ は、公海での船舶衝突事故について旗

味で管轄権は属地的なものの一応推定される、第二に、国際法上別段の許容法規のない限り管轄権の属地性の優位が一応推定されるとはいえ、国家は常にその管轄権の適用を自国の領域に限定すべき理由はなく、むしろ国家はその領域外に在る人、財産または行為についても、その国内法令と管轄権の適用の対象となしうる広汎な自由をもつのであり（ただし、その現実の行使は自国領域内に限られる）、このような裁量は、国際法上特段の禁止法規のある場合に限り、制限される（1927年ロチュス号事件判決）⁽²⁰⁾。

Martin Norr は「国際法には、自国の租税管轄権の範囲を制限するルールは存在しない。」「自国の法律と財政の枠組みの中で、その国がどのような課税管轄権規則を採用するかは自由である。」⁽²¹⁾としている。

今日では、個人、商品、資本、技術、役務の国際的な交流の拡大に伴い、各国とも、種々の基準により、その統治権の及ぶ範囲を超えて、国内法と管轄権の適用を主張するようになった。こうして、一国が、その領域外で行われた外国人の行為をとらえて、国内法に基づく管轄権を適用し行使することは、域外性（extraterritoriality）の問題として、その根拠づけと適法性をめぐり多くの国際的な摩擦や紛争を生ずる原因ともなっている⁽²²⁾。

本節では、管轄権の域外適用（extraterritorial application of jurisdiction）の内、立法管轄権及び執行管轄権の域外適用の議論を概観し、近時の行政法の域外適用の事例として、独占禁止法及び個人情報保護法における域外適用の現状を確認する。

国に排他的管轄権があるという国際法規則は存在しないと述べた上で、本件犯罪がトルコ船上で結果を生じたことを指摘し、トルコはフランス人士官を刑事訴追したことによって国際法に違反したとはいえないと判示した。

(20) 山本草二「国家管轄権の機能とその限界」法学教室 No.35 19-20 頁（1983）。

(21) Martin Norr. (1962) . “Jurisdiction to Tax and International Income” Tax Law Review 17, p.431.

Martin Norr は国際税法の著名な学者であり、この論文は各国がどのようにして国際的な所得に課税権を主張するか、そしてこれがどのように国際的な税制に影響を与えるかについて論じている。

(22) 山本草二「国家管轄権の域外適用」ジュリスト 781 号 196 頁（1983）。

1 立法管轄権の域外適用

立法（規律）管轄権については、民事法ではほとんど問題が起こらず、各国の国内法である国際私法の問題と考えられてきた。民事法の適用問題が国際私法によって規制されることが承認されてきたために、立法（規律）管轄権の問題は一般的に認識されてこなかった。もちろん国際私法の適用の結果、民事法の適用が他国の内政干渉に当たることは許されない⁽²³⁾。

他方、刑事法の場合については、各国が共通に採用している原則（国内法の共通原則）を執行管轄権の権原として、それに準拠する限りで立法（規律）管轄権の行使が認められるという考え方が一般的に採用されている⁽²⁴⁾。

国家が内外人の別なく他国の介入を排除して管轄権を行使できるのは、原則としてその領域に対してだけであり、国際慣習法または条約に基づく別段の許容法規のない限り、国家は国際法上の主要な義務として他国の領域での権力行使をすべて禁止されるのであり、その意味で管轄権は属地的なものとして推定される。しかし、国家は常にその管轄権の適用を自国の領域に限定すべき理由はない。むしろ国家は、その領域外に在る人、財産または行為についても、その国内法令と管轄権の適用の対象となしうる広汎な自由をもつのであり（ただし、その現実の行使は自国領域内に限られる）、このような立法管轄権についての裁量は、国際法上特段の禁止法規のある場合に限り制限される⁽²⁵⁾。

管轄権を域外適用する場合、各国がどのような基準に基づいて、管轄権を適用しているかが重要となる。

（1）国家管轄権の適用基準の分類

国家管轄権を適用する一般的な基準の概要は次のとおりである⁽²⁶⁾。

イ 属地主義

(23) 小寺彰『パラダイム国際法 国際法の基本構成』100-101頁（有斐閣、2004）。

(24) 小寺彰「独禁法の域外適用・域外執行をめぐる最近の動向 国際法の観点からの分析と評価」ジュリスト 1254号 65頁（2003）。

(25) 山本草二『国際法〔新版〕』233頁（有斐閣、1994）。

(26) 岩沢・前掲注(17)171-179頁。

国家が領域内の人、財産、行為について、管轄権を持つことに争いはなく、属地主義 (territorial principle) と言い、管轄権の主要な根拠である。国家は、領域主権に基づいて、その領域内では自由に法を制定することができる。

行為がすべて領域内で行われる場合、国が属地主義に基づき管轄権を有するが、自国で犯罪が開始されたが完成したのは他国である場合はどうか。自国の犯人と他国の被害者は、主体 (subject) と客体 (object) の関係にあるから、自国が持つ管轄権を「主体的属地主義 (subjective territorial principle)」、他国が持つ管轄権を「客体的属地主義 (subjective territorial principle)」という。

効果理論 (effects doctrine) は、国内で行為が行われなくても、効果が生じるときは、管轄権を認める考え方である。ロチュス号事件において、PCIJ が、犯罪が外国船舶又は外国領域に「効果を発生させる」ときは管轄権の行使が認められると述べたことが根拠とされる。この理論は、アメリカが最初に競争法の分野で採用した。1945 年アルコア事件⁽²⁷⁾において連邦控訴裁判所は、外国人が国外において行った行為であっても、その行為がアメリカに対して「効果」を与え、且つそのような効果を与える「意図」を基になされている場合には、アメリカ法を適用することができるとし、そのような状況において、国内法を適用することは、国際法的にも確立した法原則であると述べ⁽²⁸⁾、国外で外国の会社が行った競争制限行為 (カルテル) に反トラスト法を適用した。

ロ 属人主義

国家が領域外の自国民の行為や財産に対して管轄権を持つことが広く認められている。これを属人主義 (national principle) といい、属地主義と並ぶ管轄権の主要な根拠である。

(27) United States v. Aluminum Co. of America, 148 F. 2d 416 (2d Cir. 1945) .

(28) 広部和也「国家管轄権の競合と配分」村瀬信也＝奥脇直也編『国家管轄権 国際法と国内法 山本草二先生古希記念』51 頁 (勁草書房、1998)。

国際法上、重大犯罪に関しては属人主義が管轄権の根拠となることに疑いはなく、我が国においても、刑法 3 条に掲げる罪（殺人等）を犯した日本国外に居る日本国民に適用するとしている。

ハ 受動的属人主義

国家が自国民に被害を与えた行為に対して管轄権を持つとする受動的属人主義（passive personality principle）は、その根拠を行為者ではなく被害を受けた者に着目している。

近年はテロ行為や拷問に関して受動的属人主義を許容する傾向が見られる。

ニ 保護主義

国家が外国人の国外で行った国の安全や基本的利益を害する行為に対して管轄権を持つとする保護主義（protective principle）は、その根拠を行為地国や行為者本国の法益を侵害しなければ、これらの国が規制に関心を持たないとしている。

我が国においても、日本国外にて刑法 2 条に掲げる罪（内乱、通貨偽造等）を犯したすべての者に適用するとしている。

ホ 普遍主義

一定の犯罪に対してはすべての国が管轄権を持つとする普遍主義（universality principle）は、行為と国の関連は不要で、行為地や行為者の国籍を問わない。犯罪が特に凶悪である（集団殺害犯罪等）、または、そうしないと犯人が処罰を免れる可能性がある（海賊等）からである。

2 執行管轄権の域外適用

域外における執行管轄権の行使は、その国の主権を侵害することとなり、許されない。領域外において、逮捕、令状送達、捜査、税務調査、文書提出命令等の執行管轄権の行使を行うことはできない。領域外において、執行管轄権が行使できるのは、条約に基づく場合、または、相手国の同意がある場合に限られる。規律（立法）管轄権の場合は、自国領域外に適用されうるこ

とを前提にして、どのような条件を満たせば行使が許されるのか、法分野そして事項ごとに議論されるのに対して、執行管轄権の場合は、国家がどのような行為をすれば執行管轄権の行使に該当するか、特に外国に所在する私人に対する非強制的な行為の内、どのようなものが執行管轄権の行使に該当するかが争点となる。例えば、警察職員が外国に出向いて捜査することが許されないことは明らかだとしても、競争当局の職員が外国で関係者から任意の事情聴取することも許されないのか、さらに外国から電話または E メールによって同種の事情聴取を行うことが許されないのか等の問題が出てきている⁽²⁹⁾。

3 独占禁止法の域外適用

我が国の域外適用の例として独占禁止法が挙げられることが多い。競争法の分野における域外適用の理論として、前述の属地主義の効果理論が用いられるが、我が国の独占禁止法の域外適用も、この効果理論に基づくものとする説が有力である。

(1) 独占禁止法の域外適用の沿革

我が国は域外適用に消極的であったが、公正取引委員会が設置した独占禁止法涉外問題研究会は 1990 年 2 月に「ダンピング規制と競争政策」、「独占禁止法の域外適用」をテーマとして報告書を公表した。「独占禁止法の域外適用」の報告書では、「外国企業が日本国内に物品を輸出するなどの実質的な活動を行っており、その場合に我が国独占禁止法違反を構成するに足る行動があれば、独占禁止法違反として、規制の対象になる。外国企業の支店あるいは子会社が日本国内に存在することは、独占禁止法適用上の必要条件ではない。」⁽³⁰⁾として、独占禁止法の域外適用を許容すべきと報告、積極的な姿勢に転じた。

(29) 小寺・前掲注(23)101 頁。

(30) 公正取引委員会事務局編『ダンピング規制と競争政策；独占禁止法の域外適用：独占禁止法涉外問題研究会報告書』67 頁（大蔵省印刷局、1990）。

しかしながら、1994 年から 1997 年にアメリカで起こったファックス用感熱紙事件⁽³¹⁾について、1996 年に日本政府は、米国の刑事訴追が日本の主権を侵害しており、国家管轄権に関する国際法上の原則に反するとの意見書を提出した。意見書は、国際法の枠組み（管轄権の権原—不干涉）をきちんと踏まえ、それに基づいて米国競争法の域外適用を批判したものであり、これにより日本政府の見解は依然として競争法の域外適用に消極的なままだと受け取られた⁽³²⁾。

その後の独占禁止法の域外適用について、2001 年の「外務省委託研究報告書 競争法の域外適用に関する調査研究」による報告では、属地主義である刑事規定を除くと、対象となる行為と我が国との間の「密接関連性」を前提として国際法上許されるという考え方が明確に示された⁽³³⁾。

そこから独占禁止法も改正され、2002 年に外国事業者に対する送達規定の整備、2005 年に課徴金減免制度の導入、2009 年に株式取得の事前届出制の導入、外国競争当局との情報交換等、実際に独占禁止法の域外適用を可能とする環境が整備されてきた。

(2) 独占禁止法の域外適用事例

イ マリンホース事件⁽³⁴⁾

(イ) 事案の概要

日本及び外国のマリンホース⁽³⁵⁾の製造販売を行う事業者が、受注価格の低落防止を図るため、国際カルテルにより受注予定者及び受注価格等を不正に合意していた事件。日本の事業者が、課徴金減免（リニ

(31) 日本の製紙会社が米国で販売されるファックス用感熱紙の価格を引き上げるカルテル行為に加担したことに米国司法省が起訴した。

(32) 小寺・前掲注(24) 65 頁。

(33) 小寺・前掲注(24) 68-69 頁。

(34) 排除措置命令平成 20 年 2 月 20 日平成 20 年(措)第 2 号公正取引委員会ウェブサイト。

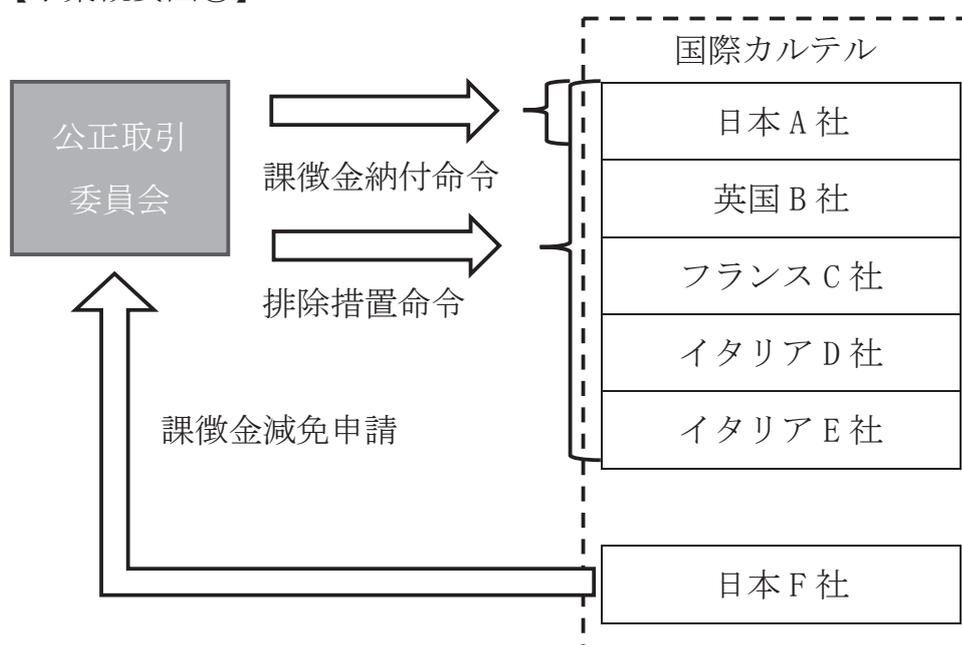
(35) マリンホースとはタンカーと石油備蓄基地施設等との間の送油に用いられるゴム製ホースである。

エンシー) 制度⁽³⁶⁾を利用して、公正取引委員会や各国当局に自首することにより事件が発覚した。

公正取引委員会が、国外で行われた国際カルテルに關与した外国の事業者⁽³⁷⁾に法的措置（排除措置命令）を初めて実施したものである。

なお、外国事業者に対して課徴金納付命令がされていないが、課徴金算定上の実行期間においては、我が国の需要者からマリンホースを受注していないためである。

【事案概要図①】



(ロ) 審決の概要

2008 年 2 月 20 日に公正取引委員会は、「共同して、特定マリンホースについて、受注予定者を決定し、受注予定者が受注できるようにすることにより、公共の利益に反して、特定マリンホースのうち我が国に所在するマリンホースの需要者が発注するものの取引分野における競争を実質的に制限していたものであって、これは独占禁止法 2

(36) 平成 17 年 (2005 年) の独占禁止法改正により導入された制度。独占禁止法 7 条の 2 により、公正取引委員会の調査開始前にカルテルに係る事実の報告等すれば、課徴金の免除・減額を受けることができる。欧米にも同様のリニエンシー制度がある。

条 6 項⁽³⁷⁾に規定する不当な取引制限に該当し、独占禁止法 3 条⁽³⁸⁾の規定に違反するのである。」とし、独占禁止法 7 条 2 項⁽³⁹⁾の規定に基づき、日本及び外国の事業者には排除措置を命令した。

ロ ブラウン管事件⁽⁴⁰⁾

(イ) 事案の概要

日本及び外国のテレビ用ブラウン管製造販売を行う事業者が、販売価格の安定を図るため、国際カルテルにより販売価格の最低目標価格等を不正に合意していた事件。2009 年 10 月 7 日に公正取引委員会は、本件合意により、公共の利益に反して、競争を実質的に制限していたものであり、独占禁止法 2 条 6 項に規定する不当な取引制限に該当し、独占禁止法 3 条の規定に違反するものであるとして、事業者の内、2

(37) 独占禁止法 2 条 6 項

「不当な取引制限」とは、事業者が、契約、協定その他何らの名義をもつてするかを問わず、他の事業者と共同して対価を決定し、維持し、若しくは引き上げ、又は数量、技術、製品、設備若しくは取引の相手方を制限する等相互にその事業活動を拘束し、又は遂行することにより、公共の利益に反して、一定の取引分野における競争を実質的に制限することをいう。

(38) 独占禁止法 3 条

事業者は、私的独占又は不当な取引制限をしてはならない。

(39) 独占禁止法 7 条

第 3 条又は前条の規定に違反する行為があるときは、公正取引委員会は、第八章第二節に規定する手続に従い、事業者に対し、当該行為の差止め、事業の一部の譲渡その他これらの規定に違反する行為を排除するために必要な措置を命ずることができる。2 公正取引委員会は、第三条又は前条の規定に違反する行為が既になくなっている場合においても、特に必要があると認めるときは、第八章第二節に規定する手続に従い、次に掲げる者に対し、当該行為が既になくなっている旨の周知措置その他当該行為が排除されたことを確保するために必要な措置を命ずることができる。ただし、当該行為がなくなった日から七年を経過したときは、この限りでない。

一 当該行為をした事業者

二 当該行為をした事業者が法人である場合において、当該法人が合併により消滅したときにおける合併後存続し、又は合併により設立された法人

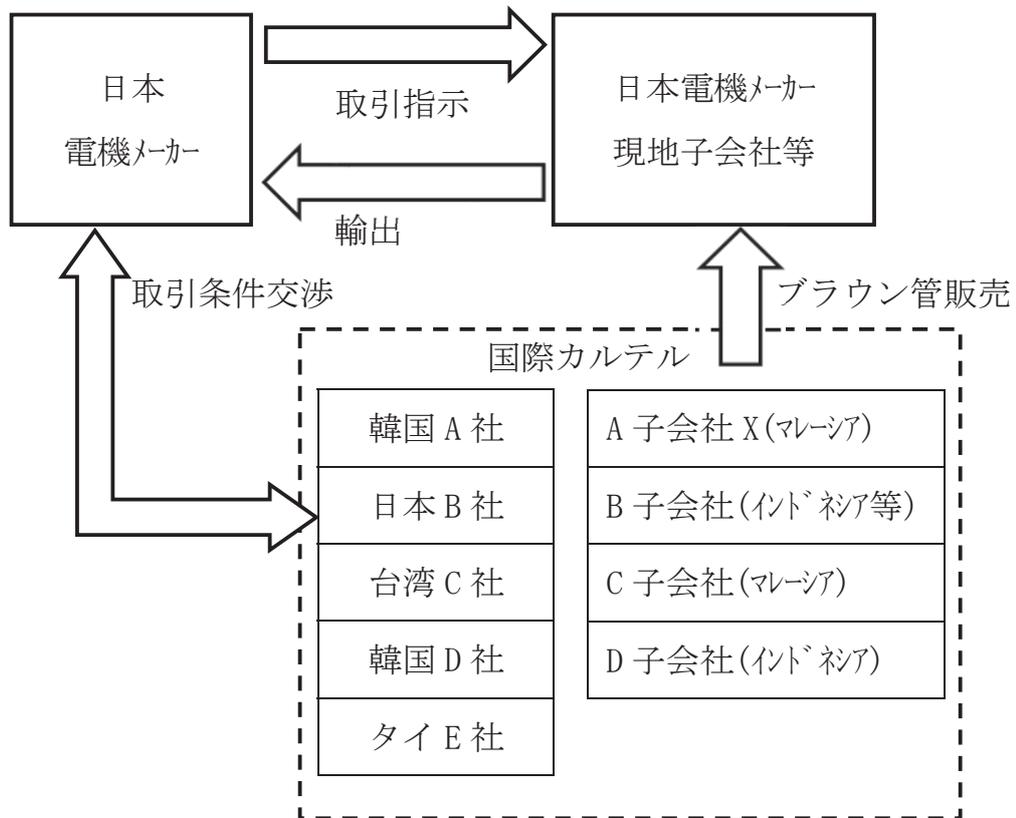
三 当該行為をした事業者が法人である場合において、当該法人から分割により当該行為に係る事業の全部又は一部を承継した法人

四 当該行為をした事業者から当該行為に係る事業の全部又は一部を譲り受けた事業者

(40) 最三小判平成 29 年 12 月 12 日 判例時報 2385 号 92-101 頁 (2018)、東京高裁平成 28 年 1 月 29 日 判例時報 2303 号 105-130 頁 (2016)。

社に排除措置、5社に課徴金納付を命令した。これに対し、1社が当該合意に我が国の独占禁止法が適用されない等を主張して、課徴金納付命令の取消しを求めて審査請求をしたが、公正取引委員会はこれを棄却する旨の審決をした。この審決を不服として取消しを求めた事案であり、域外適用の可否が争われた初めての訴訟である。

【事案概要図②】



(ロ) 判決の概要

原審（東京高裁）は、「事業者が日本国外において独占禁止法二条六項に該当する行為に及んだ場合であっても、少なくとも、一定の取引分野における競争が我が国に所在する需要者をめぐって行われるものであり、かつ、当該行為により一定の取引分野における競争が実質的に制限された場合には、同法三条後段が適用されると解するのが相当である。」として、原告の請求を棄却した。

最高裁は、「独禁法は、国外で行われた行為についての適用の有無及

び範囲に関する具体的な定めを置いていないが、同法が、公正かつ自由な競争を促進することなどにより、一般消費者の利益を確保するとともに、国民経済の民主的で健全な発達を促進することを目的としていること（1条）等に鑑みると、国外で合意されたカルテルであっても、それが我が国の自由競争経済秩序を侵害する場合には、同法の排除措置命令及び課徴金納付命令に関する規定の適用を認めていると解するのが相当である。従って、公正取引委員会は、同法所定の要件を満たすときは、当該カルテルを行った事業者等に対し、上記各命令を発することができるものというべきである。」「本件合意は、日本国外で合意されたものではあるものの、我が国の自由競争経済秩序を侵害するものといえるから、本件合意を行った上告人に対し、我が国の独禁法の課徴金納付命令に関する規定の適用があるものと解するのが相当である。所論の点に関する原審の判断は、是認することができる。」として、上告を棄却した。本判決は、域外適用を行う理論的根拠についてアメリカ同様の効果理論を採るかどうかについて明言は避けているが、合意地が外国である場合には独占禁止法を適用できないとする従来の属地主義の考えを覆し、日本も独占禁止法の域外適用を行えることを明確にした画期的な判決であると評価できる⁽⁴¹⁾。

4 個人情報保護法の域外適用

経済活動と IT 技術の急速な進展に伴い、国境を越えて財産や情報が頻繁に流通・連絡されるようになり、個人情報も海外の IT 事業者や海外に設置しているサーバで管理されるケースが多くなっている。特に、海外の IT 事業者については、我が国の行政指導等に応じるのかという問題もあり、個人情報保護法においても域外適用が課題とされてきた。

(41) 星正彦「法律が国境を飛び越えるー今、経済法の分野で起きていること ブラウン管カルテル最高裁判決を契機としてー」経済のプリズム 165 号 51 頁（参議院事務局企画調整室、2018）。

(1) 個人情報保護法の域外適用の沿革

平成 27 年（2015 年）改正により、「適用範囲（同 75 条）」の規定を新設、「国内にある者に対する物品又は役務の提供に関連してその者を本人とする個人情報を取得した個人情報取扱事業者が、外国において当該個人情報又は当該個人情報を用いて作成した匿名加工情報を取り扱う場合についても、適用する。」とし、海外の事業者が我が国の個人情報を取り扱う場合にも適用されることとなった。しかし、同 75 条は一部の条文のみに適用されており、個人情報保護委員会の権限は、「指導及び助言（同 41 条）」や「勧告（同 42 条 1 項）」のような強制力を伴わないものに限られ、間接強制を伴う「報告及び立入検査（同 40 条）」や「命令（同 42 条 2 項・3 項）」は適用の対象とされていなかった⁽⁴²⁾。個人情報保護委員会が 2019 年 4 月 25 日に公表した「個人情報保護法いわゆる 3 年ごと見直しに係る検討の中間整理」では、「平成 27 年改正法の立法時においては、日本の行政機関が、外国の事業者に対して、その外国の領土内で報告徴収・立入検査（同 40 条）や命令（同 42 条 2 項・3 項）を行うことは、外国の主権との関係上困難であると考えられ、外国の事業者に対して、報告徴収等は規定されなかった。仮に、外国の事業者に本法の義務規定に違反する行為があると認められ、指導・助言又は勧告を行っても改善されない等、より強力な措置をとる必要がある場合には、委員会が、個人情報保護法に相当する外国の法令を執行する外国の当局に対して、その外国の法律に基づく執行の協力を求めて（同 78 条）、実効性を確保することとされた。しかし、このような状況について、外国事業者とのイコールフィッティングの確保の観点から問題であるとの指摘がある。」⁽⁴³⁾と、外国事業者が罰則等の間接

(42) 平成 27 年改正の個人情報保護法 75 条は、「第 15 条、第 16 条、第 18 条（第 2 項を除く。）、第 19 条から第 25 条まで、第 27 条から第 36 条まで、第 41 条、第 42 条第 1 項、第 43 条及び次条の規定は、国内にある者に対する物品又は役務の提供に関連してその者を本人とする個人情報を取得した個人情報取扱事業者が、外国において当該個人情報又は当該個人情報を用いて作成した匿名加工情報を取り扱う場合についても、適用する。」と規定しており、域外適用する条文を限定列挙している。

(43) 個人情報保護委員会 HP「個人情報保護法いわゆる 3 年ごと見直しに係る検討の中

強制により担保された報告徴収・立入検査や命令の対象とならないことが問題として挙げられていた。

令和 2 年（2020 年）改正では、同 75 条にて限定列挙していた条文を明記せず、域外適用の範囲を個人情報保護法全体とした⁽⁴⁴⁾。

（2）個人情報保護法の域外適用の評価

同 75 条において、「国内にある者に対する物品又は役務の提供に関連してその者を本人とする個人情報を取得した」ことが要件とされているのは、自国内の個人を標的とする行動がとられた場合に、自国の立法管轄権を適用しうるとする標的基準の考え方を参考にしたものと考えられ、すなわち、国外における行為について、日本法を域外適用するためには、一般に、わが国との密接関連性があり、わが国として保護する十分な必要性のある場合に限られるので、保護されるべき者がわが国の領域内にいる場合であり、かつ、かかる者に対して物品の提供（商品の販売や貸与等）または役務の提供（音楽や映像の配信、情報の提供等）を行い、それに関連して個人情報を取得した場合に限り、その後の取扱いについて、わが国の個人情報保護法を域外適用するという立法政策がとられたと考えられる⁽⁴⁵⁾。

令和 2 年（2020 年）の改正では、報告徴収・立入検査や命令に係るすべての規定が域外適用の対象となり、これらは間接強制を伴う行政処分であることから、執行管轄権の問題を生じる余地がある。この問題について、竹内真理教授は、「国外にある事業者に対して個人情報保護法の規定を適用することが、立法管轄権の行使として正当化できるのであれば、それは、名宛人に対する命令権限の行使の正当化を伴うと解すべきである。さらに

間整理」53 頁 (https://www.ppc.go.jp/files/pdf/news_release_chukanseiri.pdf) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。

(44) 令和 2 年改正の個人情報保護法 75 条は、「この法律は、個人情報取扱事業者等が、国内にある者に対する物品又は役務の提供に関連して、国内にある者を本人とする個人情報、当該個人情報として取得されることとなる個人関連情報又は当該個人情報を用いて作成された仮名加工情報若しくは匿名加工情報を、外国において取り扱う場合についても、適用する。」と規定しており、域外適用の範囲を拡大した。

(45) 宇賀克也『個人情報の保護と利用』132-133 頁（有斐閣、2019）。

命令に係る規定を域外適用したとしても、そのこと自体は、事業者の所在地国の主権を侵害しないというべきである。なぜならば、国際法上の主権侵害とは、外国の領域内で執行管轄権を行使することであり、一方で、事業者に対して命令に係る規定を適用する—当該事業者に対する行政処分を法令で担保する—としても、それに基づく何らかの執行措置を外国領域内で行わない限りは、主権侵害は生じない命令に係る規定を国外の事業者に適用すること自体は、当該事業者が所在する国家に対して、直接に何かを命じるわけでも、その命令を実現することへの協力を命じるわけでもないのである。別言すれば、立法管轄権の行使には、適用される規範の名宛人に対する命令も含まれうると解すべきであり、ただし、その実現手段としての執行管轄権行使は、外国の領域内では、当該外国の領域主権のために妨げられることになる。従って、命令に係る規定を域外適用しないことは、主権侵害者のおそれというよりはむしろ、国内の法政策的な配慮によるものというべきである。実際に、独禁法の判例においては、域外のカルテル行為に対して、主権侵害に関する特段の検討を行うことなく、措置命令や課徴金納付命令に関する規定の適用が確認されている」と述べられている⁽⁴⁶⁾。

(46) 竹内真理「個人情報保護法改正における域外適用の在り方」法律のひろば 73 巻 10 号 39 頁（ぎょうせい、2020）。

第 3 章 送達

第 3 章においては、まず行政法における行政文書の送達を概観し、民事訴訟法の送達、国税通則法の送達、独占禁止法の送達、特許法の送達及びそれらの域外への送達を概観する。

第 1 節 行政文書の送達

1 行政文書の送達

行政処分は、行政機関における法定手続きにより処分を決定し、その意思表示が相手方に到達したとき、すなわち、相手方が現実的にこれを了知できる状態に置かれたときにその効果を生じる⁽⁴⁷⁾。特に相手方の権利義務に重大な影響を及ぼす行政処分を実施する場合、送達が用いられることが多い。

行政文書の送達については、行政庁等が行政処分を行う際にとるべき手続を定める行政手続法にも規定がなく、各行政法にいくつかの送達規定を設け、その多くが民事訴訟法の規定を準用して送達している。国税通則法は、民事訴訟法の規定を準用せず、1 章（総則）4 節（送達）に 12 条（書類の送達）、13 条（相続人に対する書類の送達の特例）、14 条（公示送達）と独自の規定を定めている。

2 行政法における域外への送達

主要行政法における域外への送達を一覧にまとめたものがある⁽⁴⁸⁾。行政法における域外への送達規定は、民事訴訟法 108 条（外国における送達）の規定を準用するものが多いが、特許法及び国税通則法は、民事訴訟法の規定を

(47) 最三小判昭 29 年 8 月 24 日刑集 8 卷 8 号 1372 頁ほか。

(48) 渡部友一郎＝染谷隆明『域外適用：外国法人への行政処分の送達の現在と実務的展望—デジタル・グローバル時代における行政法の送達制度の基礎—』公正取引 845 号 49 頁（公正取引協会、2021）

準用していない。

次節以降では、民事訴訟法の送達、国税通則法の送達、独占禁止法の送達、及び特許法の送達を概観する。

図表1 主要行政法における域外への送達制度一覧⁽⁴⁹⁾

①法律名称	②整備時期	③民法第108条(外国における送達)の準用	④効力発生	⑤公示送達
独占禁止法	2002年改正	準用する(70条の7)	到達主義	あり(70条の8)
金融商品取引法	2004年改正	準用する(ただし、課徴金を対象)(185条の10)	到達主義	あり(185条の11)
不当景品類及び不当表示防止法	2014年改正	準用する(ただし、課徴金を対象)(22条)	到達主義	あり(23条)
特定商取引に関する法律	2016年改正	準用する(66条の4)	到達主義	あり(66条の5)
特定デジタルプラットフォームの透明性及び公正性の向上に関する法律	2020年制定	準用する(20条)	到達主義	あり(21条)
個人情報保護法	2020年改正	準用する(58条の3)	到達主義	あり(58条の4)
特許法	2002年改正	準用なし	到達主義(ただし、特許管理人がいない在外者につき発送時に効力が擬制される)	あり(191条)
国税通則法	1962年制定	準用なし	到達主義(ただし、郵便により発送した場合「通常到達すべきであったとき」に到達したと推定される)	あり(14条)

第2節 民事訴訟法の送達

1 民事訴訟法の送達

民事訴訟法の送達は、5章(訴訟手続き)4節(送達)の98条から113条に定めがあり、多くの行政法の送達の規定に準用されている。送達は、訴状等の訴訟上重大な効果が生じる場合に職権で行われ、送達に関する事務は裁判所書記官が取り扱う(同98条)。送達の実施は、郵便業務に従事する者又は執行官が行う(同99条)。裁判所の事件に出頭した者に対しては、裁判所書記官は自ら送達することができる(同100条)。

(49) 渡部ほか・前掲注(48)49頁。

(1) 交付送達

送達の方法は、送達を受けるべき者の住所、居所、営業所又は事務所に於いて、送達を受けるべき者に書類を直接交付する交付送達が原則であり、住所等が不明なとき、また、その住所等において送達に支障があるときは、送達を受けるべき者が雇用、委任その他の法律上の行為に基づき就業する他人の就業場所においてすることができる（同 101・103 条）。送達を受けるべき者が就業場所において送達を受ける旨の申述をしたときも同様である（同 103 条）。

(2) 出会送達

送達を受けるべき者が日本国内に住所等を有することが明らかでない場合、その者に出会った場所で出会送達ができる。日本国内に住所等を有することが明らかな者又は同 104 条の送達を受ける場所の届出をした者が送達を受けることを拒まないときも、同様とする（同 105 条）。

(3) 補充送達

就業場所以外の送達すべき場所において送達を受けるべき者に出会わないとき、使用人その他従業者又は同居者であつて、書類の受領について相当のわきまのあるもの⁽⁵⁰⁾に書類を交付する補充送達ができる。郵便の業務に従事する者が日本郵便株式会社の営業所において書類を交付すべきときも、同様とする（同 106 条 1 項）。

就業場所において送達を受けるべき者に出会わない場合において、同 103 条 2 項の他人又はその法定代理人若しくは使用人その他の従業者であつて、書類の受領について相当のわきまのあるものが書類の交付を受けることを拒まないときは、これらの者に書類を交付することができる（同 106 条 2 項）。

(50) 「相当のわきまのある者」について、最一小判平 4 年 9 月 10 日判決では、「送達の趣旨を理解して交付を受けた書類を受送達者に交付することを期待することができる程度の能力を有する者をいうものと解される」としている。最一小判平 4 年 9 月 10 日民集 46 卷 553 頁。

(4) 差置送達

送達を受けるべき者が正当な理由なく書類を受けることを拒んだときは、送達をすべき場所に書類を差し置くことができる（同 106 条 3 項）。

(5) 書留郵便等に付する送達

補充送達及び差置送達ができない場合、裁判所書記官は、同 107 条 1 項の各号に掲げる区分に応じて、所定の場所にあてて、書類を書留郵便等に付して発送する「書留郵便等に付する送達」ができる（同 107 条 1 項、2 項）。この場合、その発送時に送達があったものとみなす（同 107 条 3 項）。

(6) 公示送達

当事者の住所、居所その他送達をすべき場所が不明な場合、書留郵便等に付する送達ができない場合、外国における領事等に嘱託して実施する送達ができない場合等に、送達すべき書類をいつでも送達を受けるべき者に交付すべき旨を裁判所に掲示する公示送達ができる（同 110 条 1 項、111 条）⁽⁵¹⁾。公示送達の効力は掲示を始めた日から 2 週間（外国の場合は 6 週間）を経過することにより、その効力を生じる（同 112 条 1 項、2 項）。

2 外国における送達

民事訴訟法における送達を受けるべき者が域外に居ても、送達を受けるべき者が我が国内に支店・営業所等を有する場合は、同 103 条（送達場所）により、送達を受けるべき者の住所、居所、営業所又は事務所に送達することができる。我が国内に送達場所等がなく、直接域外に送達する場合、同 108 条（外国における送達）に「外国においてすべき送達は、裁判長がその国の管轄官庁又はその国に駐在する日本の大使、公使若しくは領事に嘱託してする」とあるが、民事訴訟法においては、訴状等の訴訟上重大な効果が生じる場合に送達を要するとしており、民事訴訟法による送達は公権力の行使に当

(51) なお、民事訴訟規則 46 条では、「外国においてすべき送達については、裁判所書記官は、官報又は新聞紙への掲載に代えて、公示送達があったことを通知することができる。」としている。

たり、条約及び相手国との同意がない場合は執行管轄権の問題を生じる。

(1) 国際司法共助

送達を受けるべき者が域外に居る場合、訴状等の送達を行うに当たり、送達は公権力の行使に当たり、条約及び相手国との同意がない場合は執行管轄権の問題を生じるため、我が国と相手国との間で条約等の合意により、相手国の協力である「国際司法共助」が必要となる。この国家間の合意としては、多国間で統一的な仕組みのもとに司法共助を行う「多国間条約」、我が国と相手国との間での「二国間条約」、二国間での司法共助の取決めをする「二国間共助取決め」及び公文の交換、口上書のやりとりで行う「個別の応諾」があり、概要は次のとおりである⁽⁵²⁾。

イ 多国間条約

主要な多国間条約は次のとおりである。

(イ) 民訴条約

「民事訴訟手続に関する条約」(以下「民訴条約」という。)は、各国において異なった司法共助要請の要件等について、国際的な統一基準を決め、相互に民事事件に関する訴訟書類の送達及び証拠調べを円滑に処理することを目的に、渉外的法律関係の増大に伴う渉外事件の増加に対処するために作られた条約である。

(ロ) 送達条約

「民事又は商事に関する裁判上及び裁判外の文書の外国における送達及び告知に関する条約」(以下「送達条約」という。)は、民訴条約に定める送達手続の簡素化等を意図して作られたものである。民訴条約とともに加入した場合、送達条約の規定が優先される。民訴条約と送達条約は、一般法と特別法の関係になる。

ロ 二国間条約

我が国が締結している二国間条約は、日米領事条約、日英領事条約が

(52) 最高裁判所事務総局民事局監修「国際司法共助ハンドブック」4・5頁(法曹会、1999)。

あり、いずれも、相互に領事館が派遣国の法令に従い、かつ、授与国の法令に反しない方法で、授与国にあるすべての者に対し裁判上の文書を送達することを認めている。

ハ 二国間共助取決め

上記イ又はロの条約は締結していないが、我が国との間で司法共助の取決めをしている国があり、ブラジル、タイ等が挙げられる。

ニ 個別の応諾

上記イからハマまでの合意がなくても、司法共助を必要とする具体的な事件が生じた場合に、送達又は証拠調べの囑託がされれば、外交上の交渉によって、当該事件に関して合意ができ、それに基づいて送達又は証拠調べが実施されることがある。このような合意を個別の応諾と称している。

(2) 民訴条約及び送達条約による送達

我が国では 1972 年に民訴条約及び送達条約に批准、同年に公布、発効している。我が国と条約の締約国間では、原則として条約に定める手続きに沿って、送達しなければならない。

イ 条約の適用対象となる文書

この条約の適用対象となる文書は、民事又は商事に関する裁判上及び裁判外の文書である（民訴条約 1 条、送達条約 1 条）。「裁判上の文書」とは、紛争の解決を目的として、裁判上用いられる文書であり、具体的には、訴状、答弁書、準備書面、書証、口頭弁論期日呼出状、判決書等である。また「裁判外の文書」とは、「裁判上の文書」との関係から、紛争を事前に防止し、又は権利を保全するための文書で、特に送達を要するものを指すと限定的に解され、我が国においては、執行証書（民事執行法 22 条 5 号）がこれにあたる⁽⁵³⁾。

ロ 民訴条約の送達

(53) 最高裁判所事務総局民事局監修・前掲注(52) 8 頁。

民訴条約の送達は、囑託国の領事官から受託国の指定する当局にあてた要請に基づき、受託国の指定当局が法律上権限を有する当局に転達⁽⁵⁴⁾し、権限を有する当局が送達を行うのが原則的形態であり（民訴条約 1 条、2 条）、これを「指定当局送達」という⁽⁵⁵⁾。

また、民訴条約 6 条では、関係国間の条約によって認められるとき、又は条約がない場合において送達が行われる領域の属する国が拒否しないときに限り、次の権能の行使を妨げるものではないと特例を定めている。

- ① 外国にいる利害関係人に対して直接に文書を郵送する権能
- ② 利害関係人が直接名あて国の裁判所附属吏又は権限のある官吏に送達を行わせる権能
- ③ 各国が外国にいる者に対する直接の送達を自国の外交官又は領事官に行わせる権能

なお、我が国は上記②の民訴条約 6 条 1 項 2 号について、拒否宣言している。

ハ 送達条約の送達

送達条約の送達は、次の①～③のいずれかの方法により、送達する⁽⁵⁶⁾。

- ① 囑託国の権限ある当局又は裁判所附属吏から受託国の中央当局⁽⁵⁷⁾に要請して行う送達（送達条約 2 条、3 条 1 項、5 条）

この中央当局送達は、民訴条約のように外交官又は領事官から受託国の指定当局に要請する必要はないので、手続的に簡便になる。しか

(54) 最高裁判所事務総局民事局監修・前掲注(52)55 頁。文書送付手続きのうち、文書が受託国の送達実施機関に到達するまでの手続を「転達」といい、送達実施機関が行う「送達」とは区別される。

(55) 最高裁判所事務総局民事局監修・前掲注(52)54-56 頁。我が国では、外務大臣を指定当局としている（民事訴訟手続に関する条約等の実施に伴う民事訴訟手続の特例等に関する法律 2 条）。

(56) 高桑昭＝山崎栄一郎「外国への送達と外国からの送達」高桑昭・道垣内正人編『国際民事訴訟法（財産法関係）』198-200 頁（青林書院、2002）。

(57) 我が国では、外務大臣を中央当局としている（民事訴訟手続に関する条約等の実施に伴う民事訴訟手続の特例等に関する法律 24 条）。

し、我が国では送達条約により外国に送達の要請をする場合も事務処理上すべて最高裁判所事務総局を経由する扱いをしており、受託国の中央当局に対する直接の転達は行われないので、民訴条約による場合と手続き的には差異がない。

② 自国の外交官又は領事官による送達（送達条約 8 条）

自国の外交官又は領事官による領事送達は、強制によらない方法に限る。しかし、その文書の作成された国の国民以外の者に対して送達となされることを拒否宣言することができる。

③ 嘱託国の外交官又は領事官から受託国の指定当局に文書を転達して行う送達（送達条約 9 条）

この方法は民訴条約 1 条に定める方法と同様である。

また、送達条約 10 条では、名あて国が拒否を宣言しない限り、次の権能の行使を妨げるものではないと特例を定めている。

(a) 外国にいる者に対して直接に文書を郵送する権能

(b) 嘱託国の裁判所附属吏、官吏その他権限のある者が直接名あて国の裁判所附属吏、官吏その他権限のある者に裁判上の文書の送達又は告知を行わせる権能

(c) 裁判手続の利害関係人が直接名あて国の裁判所附属吏、官吏その他権限のある者に裁判上の文書の送達又は告知を行わせる権能

なお、我が国は上記送達条約 10 条(b)及び(c)について、拒否宣言しており、10 条(a)は拒否宣言していなかったが、2018 年 12 月 21 日に 10 条(a)を拒否宣言している⁽⁵⁸⁾。

(58) 送達条約 10 条(a)の拒否宣言により、外国訴訟において、日本に住所を有する被告に対して当該外国から訴状を直接郵送することは、送達条約上、認められないこととなった。この拒否宣言は、米国における 2017 年の *Walter Splash 判決* (*Water Splash, Inc. v. Menon*, 581 U.S. ___ (2017)) の影響を危惧したものとされており、判決では、送達条約 10 条(a)が「送達」を定めていることを明らかにし、直接郵送による訴状等の外国における送達が認められるためには、①送達が行われるべき締約国が同号への拒否宣言をしていないこと、②直接郵送が訴訟開始地法で認められていることが必要であると結論した（多田望「民事訴訟における域外送達に関する現

第 3 節 国税通則法の送達

1 国税通則法の送達

国税通則法の送達は、同 1 章（総則） 4 節（送達）の 12 条から 14 条に定めがあり、国税に関する法律の規定に基づき税務官庁が発する書類の一般的な送達手続として、郵便若しくは信書便（「民間事業者による信書の送達に関する法律」の 2 条 6 項に規定する「一般信書便事業者」若しくは同条 9 項に規定する「特定信書便事業者」による同条 2 項に規定する信書便）による送達又は交付送達により、その送達を受けるべき者の住所又は居所（事務所及び事業所を含む。）に送達する（国税通則法 12 条 1 項）。国税通則法 12 条 1 項に規定する通常取扱いによる郵便等によって書類を送達した場合、通常到達すべきであった時に送達があったものと推定される（国税通則法 12 条 2 項）。

(1) 郵便若しくは信書便による送達

国税通則法 12 条 1 項では、郵便若しくは信書便により送達する又は交付送達により送達すると規定され、いずれが原則であるかは明らかにされていないが、税務関係書類で送達すべきものは多数に上っており、これを個々に税務官庁の職員により交付送達するのは繁雑にたえないし、人員及び費用を余計に要すること、及び現代郵便組織の整備の状況から、大量的に迅速、確実、低廉な送達を行っている郵便による送達が、今日においてはむしろ原則的な送達方法である⁽⁵⁹⁾。

また、民事訴訟法 107 条では書留郵便等に付する送達の定めがあるが、国税通則法では必ずしも書留又は配達証明等の特殊取扱いとされる郵便によることを要せず、通常取扱いによる郵便によることもできる⁽⁶⁰⁾。

代的考察」国際法外交雑誌 120 巻 3 号 3-10 頁（2021）。

(59) 志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解〔令和 4 年改訂〕』237 頁（大蔵財務協会、2022）。

(60) 志場ほか・前掲注(59)238 頁。「通常取扱いによる郵便又は信書便」とは、①郵便のうち郵便法 44 条（特殊取扱）の規定による特殊取扱いとされる郵便（速達の取扱いによる郵便を除く。）以外のもの、②民間事業者による信書の送達に関する法律 2

(2) 交付送達

送達の方法は、送達を受けるべき者の住所、居所、事務所又は事業所において、税務官庁の職員が送達を受けるべき者に書類を直接交付する。(国税通則法 12 条 4 項)。

(3) 出会送達

送達を受けるべき者に異議がないときは、その他の場所において交付する民事訴訟法にいう出会送達ができる(国税通則法 12 条 4 項ただし書)。

(4) 補充送達

送達すべき場所において送達を受けるべき者に出会わないとき、使用人その他従業者又は同居者であって、書類の受領について相当のわきまのあるもの⁽⁶¹⁾に書類を交付する民事訴訟法にいう補充送達ができる(国税通則法 12 条 5 項 1 号)。

(5) 差置送達

送達を受けるべき者又は前号に規定する者が送達すべき場所にいないとき、又はこれらの者が正当な理由なく書類の受領を拒んだときは、送達をすべき場所に書類を差し置く民事訴訟法にいう差置送達ができる(国税通則法 12 条 5 項 2 号)。

(6) 公示送達

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は、公示送達することができる⁽⁶²⁾(国税通則法 14 条 1 項)。公示送達の効力は掲示を始

条 6 項(定義)に規定する一般信書便事業者又は同条 9 項に規定する特定信書便事業者による同条 2 項に規定する信書便のうち上記①に準ずるもの(国税通則法基本通達 12 条関係 6)。

(61) 国税通則法 12 条 5 項 1 号の「相当のわきまのある者」とは、書類の送達の趣旨を理解し、受領した書類を送達を受けるべき者に交付することを期待しうる能力を有する者をいい、必ずしも成年者であることを要しない。(国税通則法基本通達 12 条関係 9)。

(62) 国税通則法施行規則 1 条の 2 では、「外国においてすべき送達については、税務署長その他の行政機関の長は、公示送達があったことを通知することができる。」としている。

めた日から起算して7日を経過したときは、書類の送達があったものとみなす（同条3項）。

なお、令和5年度（2023年）税制改正では、公示送達の方法について、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措置をとるとともに、公示事項が記載された書面を税務署等の掲示場に掲示し、又は公示事項をその税務署等に設置した電子計算機の映像面に表示したものを閲覧することができる状態に置く措置をとることとされた。公示事項については、送達すべき者のプライバシーに配慮して、「送達すべき書類の名称」に代えて「送達すべき書類を特定するために必要な情報」とされた⁽⁶³⁾（同条2項）。

2 域外への送達

国税通則法 117 条では、「国内に住所を有していない、又は有しないこととなる場合に、申告書の提出その他国税に関する事項を処理する納税管理人を選任して、税務署長にその旨を届け出なければならない。」と規定しており、在外に居る納税者に対する送達について、納税管理人が居る場合は、納税管理人に送達している。納税管理人が居ない場合、又は、我が国に送達すべき者が居ない場合等は在外に居る納税者に直接送達することとなる。

公示送達を規定する国税通則法 14 条 1 項では、「外国において送達につき困難な事情があると認められる場合」に限り公示送達ができるとされていることから、この反対解釈として、外国にある名あて人に郵便による送達を行うことが前提になっているようにも読める⁽⁶⁴⁾。当該規定（昭和 37 年法律第

(63) 財務省 HP「令和5年度 税制改正の解説」626-629 頁

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2023/explanation/PDF/p0595-0649.pdf)（2024年6月4日最終閲覧）。当該改正は、改正法の公布日（令和5年3月31日）から起算して3年3月を越えない範囲内において政令で定める日以後にする公示送達に適用する。

(64) 長坂光弘「国際化に伴う滞納整理上の諸問題」税大論叢 46 号 363-364 頁

(2004,<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/46/nagasaka/ronsou.pdf>)（2024年6月4日最終閲覧）。

66 号) は、国際通信の発達の状況にかんがみたるもの⁽⁶⁵⁾であり、民事訴訟法と異なり、「外国における送達」の規定等を整備することなく、「郵便による送達」は外国にある名あて人に対しても拡張され得ることとなった⁽⁶⁶⁾。「外国において送達につき困難な事情がある」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い、通常の状態ですべて送達につき困難な事情がないと認められる場合には、外国にある名あて人に対しても郵便による送達をすべく、公示送達によることはできない⁽⁶⁷⁾と解されており、実務もこれによっている⁽⁶⁸⁾。

域外に郵送する場合、租税条約等の締約国であるか否か、また、租税条約等締約国であっても郵送による文書の送達を認めない権利を留保しているかによって、対応が分かれる。税務行政執行共助条約では、他の締約国の領域内の者に対し、郵便により直接に文書の送達を実施することができる（同 17 条 3）が、締約国であっても、同 17 条 3 に規定する郵便による文書の送達を認めない権利を留保（同 30 条 1 e）している場合、直接郵送できない。郵送による送達を認めない権利を留保している国に居る送達すべき者については、送達共助ができなければ公示送達を行い、公示送達を行った旨の通知を郵送する。租税条約等の締結がない、相手国等の同意がない場合に行政処分性のある督促状を送達する場合、執行管轄権の問題を生じる余地がある。

(65) 志場ほか・前掲注(59)249 頁。

(66) 長坂・前掲注(64)363 頁。

(67) 志場ほか・前掲注(59)249-250 頁。

(68) 長坂・前掲注(64)364 頁。

図表2 税務関係書類の域外への郵送⁽⁶⁹⁾

条約	郵送による送達を認めない権利	代表的な国	税務関係書類 郵送
税務行政執行共助 条約締約国	留保なし	イギリス、フランス、米国、インド等	直接郵送 ※米国は税務行政執行共助条約に署名、以下を留保しているが、郵送による送達を認めない権利は留保していないため、直接郵送できる。 ・租税債権の徴収における支援を行わない権利 (同条約30条1b) ・文書の送達における支援を行わない権利(郵便を除く文書の送達) (同条約30条1d)
	留保あり	アラブ首長国連邦、中華人民共和国、シンガポール、ブラジル等	公示送達 公示送達を行った旨の通知を郵送
税務行政執行共助 条約締約なし	-	リビア、ベネズエラ等	督促状等(行政処分性があるもの)を直接郵送すると執行管轄権の問題が生じる余地あり

第 4 節 独占禁止法の送達

1 独占禁止法の送達

独占禁止法の送達は、同 70 条の 7 にて、民事訴訟法の 99 条（送達実施機関）、101 条（交付送達の原則）、103 条（送達場所）、105 条（出会送達）、106 条（補充送達及び差置送達）、108 条（外国における送達）及び 109 条（送達報告書）を準用する規定しており、この場合において、99 条（送達実施機関）1 項中の「執行官」を「公正取引委員会の職員」、108 条の「裁判長」及び 109 条の「裁判所」を「公正取引委員会」に読み替えすると規定している。2002 年に外国事業者に対する送達規定が整備され、民事訴訟法の 108 条（外国における送達）等を新たに準用するとともに、独占禁止法の 70 条の 8⁽⁷⁰⁾に定める場合に公示送達が可能となり、執行管轄権の問題を懸念する必

(69) 筆者作成。

(70) 独占禁止法 70 条の 8

公正取引委員会は、次に掲げる場合には、公示送達をすることができる。

- 一 送達を受けるべき者の住所、居所その他送達をすべき場所が知れない場合
- 二 外国においてすべき送達について、前条において読み替えて準用する民事訴訟法第百八条の規定によることができず、又はこれによつても送達をすることができないと認めべき場合

要がなくなった。

2 外国事業者への送達

独占禁止法により外国事業者へ送達する場合、以下の手段が考えられる。

(1) 我が国内に外国事業者の支店・営業所等がある場合の送達

外国事業者であっても、我が国内に支店・営業所等を有する場合は、これらの支店・営業所等に送達することができる。独占禁止法が準用する民事訴訟法 103 条では、送達は、送達を受けるべき者の住所、居所、営業所又は事務所においてすると規定している。

(2) 我が国内に外国事業者の支店・営業所等がない場合の送達

我が国内に支店・営業所等がなくても、三重運賃事件⁽⁷¹⁾では、我が国に駐在員を置いている外国事業者のその駐在員に対する審判開始決定書の謄本の送達は、我が国における営業所においてなされたもので適法な送達であると判断している。一方、同事件では、我が国に駐在員を置いていない外国事業者のその代理店に対する審判開始決定書の謄本の送達は、その代理店には当該謄本を受領する権限がなく、また、事実上受領されていても追認がなければ無効であるとの被審人の主張に対し、公正取引委員会はその主張を覆す証拠を得るに至らなかったとして、審判開始決定を取り消すことが相当と判断している。

(3) 域外における送達

我が国内に送達場所等がなく、直接外国事業者に送達する場合、独占禁

三 前条において読み替えて準用する民事訴訟法第百八条の規定により外国の管轄官庁に嘱託を発した後六月を経過してもその送達を証する書面の送付がない場合

2 公示送達は、送達すべき書類を送達を受けるべき者にいつでも交付すべき旨を公正取引委員会の掲示場に掲示することにより行う。

3 公示送達は、前項の規定による掲示を始めた日から二週間を経過することによって、その効力を生ずる。

4 外国においてすべき送達についてした公示送達にあつては、前項の期間は、六週間とする。

(71) 昭 39 年 (判) 第 2 号公正取引委員会審決集 19 卷 57-76、197-214 頁。

止法 70 条の 7 により民事訴訟法 108 条（外国における送達）の規定を準用する。その場合、公正取引委員会がその国の管轄官庁又はその国に駐在する日本の大使、公使若しくは領事に嘱託して送達することとなる。

なお、当該送達により報告義務及び罰則等の何らかの法的効果が生じる場合、公権力の行使に当たり、条約及び相手国との同意がない場合は執行管轄権の問題を生じる。

（4）公示送達

民事訴訟法 108 条の規定を準用しても外国事業者には送達できない場合、独占禁止法 70 条の 8 による公示送達を行う。同 70 条の 8 第 1 項 2 号では、読み替えて準用する民事訴訟法 108 条の規定によることができず、又はこれによっても送達ができなるとみとめるべき場合であるとしている。「民事訴訟法 108 条の規定によることができず」とは、我が国の外交使節が駐在していない等の場合、「これによっても送達ができなるとみとめるべき場合」とは、当該外国に戦乱、革命、大災害等があり、送達の目的を達成する見込みがないと判断される場合をいうとされている⁽⁷²⁾。

公示送達は、相手国において法的効果が生じる送達が行われないことから、公権力の行使には当たらず、執行管轄権の問題は生じない。実際に、ブラウン管事件⁽⁷³⁾においては、外国事業者が我が国における代理人を解任したことから、外国事業者には公示送達を行っている⁽⁷⁴⁾。

(72) 菅久修一＝小林渉編著『平成 14 年改正 独占禁止法の解説 一般集中規制と手続規定等の整備』（商事法務、2002）46-47 頁。

(73) 前掲注(40)。

(74) なお、公正取引委員会の審査に関する規則 4 条、公正取引委員会の審判に関する規則 4 条では、「外国においてすべき送達については、委員会は、官報又は新聞紙への掲載に代えて、公示送達があったことを通知することができる」としている。

第 5 節 特許法の送達

1 特許法の送達

特許法の送達は、特別の場合を除いて、同 190 条にて、民事訴訟法の 98 条 2 項（職権送達の原則等）、99 条（送達実施機関）、100 条（裁判所書記官による送達）、101 条（交付送達の原則）、102 条（訴訟無能力者等に対する送達）、103 条（送達場所）、105 条（出会送達）、106 条（補充送達及び差置送達）、107 条 1 項（2 号及び 3 号除く。）及び 3 項（書留郵便等に付する送達）並びに 109 条（送達報告書）を準用する規定しており、この場合において、98 条 2 項及び 100 条中の「裁判所書記官」を「特許庁長官の指定する職員又は審判書記官」、99 条 1 項中の「郵便又は執行官」を「郵便」、107 条 1 項中の「場合には、裁判所書記官」を「場合及び審査に関する書類を送達すべき場合には、特許庁長官の指定する職員又は審判書記官」、「最高裁判所規則」を「経済産業省令」に読み替えすると規定している。公示送達については、民事訴訟法 110 条（公示送達の要件）等の規定は準用せずに、特許法 191 条に独自の規定がある⁽⁷⁵⁾。

(75) 特許法 191 条

特許庁長官の指定する職員又は審判書記官は、次に掲げる場合には、公示送達をすることができる。

- 一 送達を受けるべき者の住所、居所その他送達をすべき場所が知れない場合
 - 二 前条において準用する民事訴訟法第七條第一項（第二号及び第三号を除く。）の規定により送達をすることができない場合
 - 三 次条第二項の規定により書類を発送することが困難な状況が六月間継続した場合
- 2 公示送達は、送達する書類を送達を受けるべき者に何時でも交付すべき旨を官報及び特許公報に掲載するとともに、その旨を特許庁の掲示場に掲示し、又は特許庁の事務所に設置した電子計算機の映像面に表示したものの閲覧をすることができる状態に置くことにより行う。
- 3 公示送達は、官報に掲載した日から二十日を経過することにより、その効力を生ずる。

2 在外者への送達

在外者への送達については、民事訴訟法 108 条（外国における送達）は準用せずに、特許法 192 条において、「在外者に特許管理人があるときは、その特許管理人に送達しなければならない。」（同条 1 項）、「在外者に特許管理人がないときは、書類を航空扱いとした書留郵便等に付して発送することができる。」（同条 2 項）、「前項の規定により書類を書留郵便等に付して発送したときは、発送の時に送達があったものとみなす。」（同条 3 項）と規定している。在外者が手続きをするには特許管理人によらなければならないが、手続きが一段落した場合には特許管理人の職務はなくなり、辞任又は解任によって特許管理人が存在しない場合、在外者本人に送達することになるが、発送の時に送達の時とみなされるから、在外者はそれだけの期間の不利益を被ることとなる。従って、在外者は常に特許管理人を置いておくべきであるという要請が特許法にはあるといえる⁽⁷⁶⁾。

(76) 特許庁編『工業所有権法〈産業財産権法〉逐条解説〔第 22 版〕』679 頁（発明推進協会、2022）。

第 4 章 域外における行政処分

第 4 章においては、行政処分が公権力の行使に当たることから域外における行政処分は相手国への主権侵害となり、執行管轄権の問題を生じることになるが、督促状の送達、催告書の送達及び質問検査権の行使に関して、個別に行政処分性や執行管轄権の問題を検討する。

第 1 節 域外における行政処分と執行管轄権

1 域外における行政処分と執行管轄権

行政庁は、行政目的を達するために様々な行為を行うが、行政処分とは「公権力の主体たる国又は公共団体が行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているものをいう」⁽⁷⁷⁾とされており、行政処分は公権力の行使に当たることから、行政処分を域外において実施する場合、条約や相手国との同意がない限り、相手国への主権侵害となり、執行管轄権の問題を生じることとなる。

しかし、国際法上、どこまでが執行管轄権の行使に当たするのか、極めて不分明であり、立法実務上も、外国に対して行政処分の効力を及ぼさないように見える「命令」を「請求」に読替する規定⁽⁷⁸⁾が多数存在し、また、外国人・外国事業者が日本国内に代理人・管理人・代表者を設置することを求める規定も、行政処分の地理的範囲が国内にしか及ばないことを前提にしているように見える。これに対して、外国居住者に対しても処分の公示送達を行うことを認める規定や、外国事業者に対して刑事罰の適用を定める規定も存在しており、行政処分の地理的範囲に関して一貫した考え方がとられているのか、

(77) 最一小判昭 39 年 10 月 29 日民集 18 卷 8 号 [1809 頁]。

(78) 宇賀克也『個人情報保護と利用』136-137 頁では、「電波法」、「医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律」、「電気通信事業法」、「衛星リモートセンシング記録の適正な取扱いの確保に関する法律」を挙げている。

国内法的に未整理の状態にある⁽⁷⁹⁾。

2 行政処分の域外適用の範囲

第 2 章において、立法管轄権及び執行管轄権の域外適用を述べたが、行政法の域外適用に関する規定は極端に少なく、行政法一般を念頭においた域外適用に関する日本法の学説上の議論は、ほぼ完全に欠落しているといわざるをえない⁽⁸⁰⁾状況にある。実際の行政処分の域外適用の範囲をどのように考えればよいのか、最近の有力な考え方（判定）を以下に紹介する。

(1) 二国間の利害関係から判定

域外における行政処分と執行管轄権の問題が生じやすいのは、不利益を課すタイプの行政処分であり、金銭債権を賦課する課税処分やその債権を徴収する滞納処分等がある。このような行政処分の地理的適用範囲について、二国間の執行の利害が対立する場合（典型的には税源の奪い合いの場合）には、行政行為の地理的適用範囲は属地主義的に理解されるべきであり、二国間の執行の利害が一致する場合（例えば、両国の競争政策が共通の方向を志向し、かつ課徴金の賦課が相手国の市場環境の維持にとっても有用と考えられる場合）には、義務賦課の地理的適用範囲は域外にも及ぶと考えてもよいと思われ、それを前提に執行がなされると考えられる⁽⁸¹⁾。

(2) 国内利益・他国利益・対象者利益の衡量から判定

国内法（規律管轄権）の域外適用の範囲について、3つの利益（国内利益・他国利益・対象者利益）を衡量して判定する（統合的域外適用論）⁽⁸²⁾。

(79) 原田大樹「行政法から見た国家管轄権論 グローバル化の中の「公権力の行使」」行政法研究 44 号 34-35 頁（2022）。

(80) 中川丈久「行政法の域外適用 国内法にとっての国境の流動性、および統合的な域外適用理論について」神戸法学年報 32 号 176 頁（2018）。

(81) 原田・前掲注(79)44 頁。

(82) 中川・前掲注(80)194-198 頁。行政法の域外適用について、執行管轄権を取り上げずに、規律管轄権の域外適用を論じている。執行管轄権は規律管轄権が肯定されてはじめて登場する問題であり、行政法の場合、規律管轄権と執行管轄権の境界をどこに求めるのか自体が困難な課題であるとしている。

法が越境的な行為や人に対しても適用可能であるとしておかないと国内法の目的が達成できない、この考慮要素を「国内利益」、反対に国内法を域外の行為や人に適用すると、相手国と法秩序に支障を与えないか、与えるとして域外適用を国際礼讓の観点から自制すべきか、この考慮要素を「他国利益」、域外適用を受ける者が、どの国の法律が適用されることを予期して甘受すべきか、この考慮要素を「対象者利益」としている。

第 2 節 域外への督促状及び催告書の送達

第 3 章において、民事訴訟法、独占禁止法、特許法及び国税通則法における域外への送達を概観したが、本節では、在外の滞納者に対して滞納処分を行うために必要となる督促状の送達、また、在外の滞納者に対する納付憑憑や税務職員が接触を図ろうとするために実施する催告書の送達について、執行管轄権の問題等を概観する。

1 域外への督促状の送達

督促状について、最高裁は「督促は、滞納処分の前提となるものであり、督促を受けたときは、納税者は、一定の日までに督促に係る国税を完納しなければ滞納処分を受ける地位に立たされることになる」ことを理由に、国税通則法 75 条 1 項の「国税の関する法律に基づく処分」に当たるとしている⁽⁸³⁾。督促状の送達が行政処分となることから、在外の滞納者への督促状の送達は執行管轄権の域外行使ではないかとの指摘もありうる。

実際、在外の滞納者への督促状の送達が執行管轄権の域外行使に当たるかどうかについては、考え方が分かれており、次のようなものがある。

(1) 執行管轄権の域外行使の当たるとする考え方

督促状の送達により一定の期日経過後に滞納処分を受ける法的効果が

(83) 最二小判平成 5 年 10 月 8 日訟月 40 卷 8 号 [2020 頁]。

発生することから、裁判上の「送達」と類似した法的効果を有している。すなわち事実の了知に加えて、一定の租税徴収手続進行の意味を持つことから、在外への督促状の送達が執行管轄権の域外行使に当たるとする⁽⁸⁴⁾。

他方、公示送達は、在外者への送達である点は同じであるが、日本の大使等に囑託して送達する場合とは違って、被送達者の所在する外国においては送達国の行為は何ら見出すことができないから、外国の同意は必要ないと考えられる⁽⁸⁵⁾。

(2) 執行管轄権の域外行使の当たらないとする考え方

送達が郵送という実力行使性の乏しい手段により国外送達のなされる限り、執行管轄権の域外行使に当たらないとする⁽⁸⁶⁾。

他には、督促状の送達を直接論じてはいないが、送達について、「他国の領土内で自ら活動するのではないのだから、送達が他国の主権侵害になるという観念を捨てるべき」⁽⁸⁷⁾、執行管轄権の行使について、「国際法上明らかに許されないのは、一国の政府職員が、同国の国内法に基づく物理力の行使を、国境を越えて行うことであり、執行管轄権はこの最狭義で捉えるべき」⁽⁸⁸⁾との考え方がある。

(84) 小寺彰「執行管轄権の域外行使：問題の整理 競争法・租税上の送達手続きを中心にして」『国際商取引に伴う法的諸問題 (11)』45-46 頁 (トラス 60、2003)。

(85) 小寺・前掲注(24) 71 頁。

(86) 石黒一憲『現代国際私法 [上]』224 頁 (東京大学出版会、1986)、石黒一憲「国際課税と抵触法に関する 2 つの問題 国際的な税務否認 (フィルム・リース事件) 及び日本に拠点なき事業者への国際送達」『国際商取引に伴う法的諸問題 (14)』16-17 頁 (トラス 60、2006)。

(87) 貝瀬幸雄『国際社会の民事訴訟 明日の法 (Droits de demain) をめざして』71 頁 (信山社、1993)。

(88) 中川丈久「サイバー空間における日本法の域外適用の課題」国際商事法務 50 巻 2 号 162-163 頁 (2022)。中川教授は、仮に「通達・通知は執行管轄権の行使ゆえ国際法違反」とすれば法理論的に疑問である。規律管轄権を域外行使できるなら通知できて当たり前というのが国内法の発想であり、郵便電話メールが不可で公示送達や代理人送達なら可という考え方は矛盾であるとしている。

2 域外への催告書の送達

催告書は、滞納者に滞納税額がいくらあるか、速やかに納付するよう催告する等、単に滞納国税の納付義務がある旨の觀念の通知に過ぎず、行政事件訴訟法 3 条 1 項にいう行政処分その他の公権力の行使に当たらない⁽⁸⁹⁾。

また、民法 150 条（催告による時効の完成猶予）では催告による 6 か月の時効の完成猶予の効力を生じるが、それとは異なり、何ら法的効果はない。

従って、催告書の送達には行政処分性はなく、在外に居る滞納者に催告書を送達しても執行管轄権の問題は生じない。

第 3 節 域外における質問検査権の行使

我が国の徴収職員による在外の滞納者に対する電話等による接触等が単に滞納者の現況や滞納国税の納付義務を確認する等の納付相談である場合、行政処分性はなく、相手国への主権侵害に当たらず、執行管轄権の問題は生じない。

一方、国税徴収法 141 条の「質問及び検査」により財産の有無及び所在等電話等で聴取することが、「公権力の行使」に当たり、相手国への主権侵害となるとすれば、電話等による質問検査権の行使はできないこととなる。しかしながら、最近では通信手段が発達したために、外国から電話または E メールによる事情聴取を行うことが許されないか等の問題が出てきている⁽⁹⁰⁾。執行管轄権の一般的な問題として、「日本の税務署職員による情報収集が質問検査権の行使としてなされる場合は、執行管轄権の行使にあたるから、相手国の同意なしには許されない。」⁽⁹¹⁾と増井教授は指摘している。

(89) 東京地判昭 41 年 6 月 16 日税資 44 号 789 号、札幌地判昭 50 年 6 月 24 日訟月 21 卷 9 号 1955 頁。延滞税を納付すべき旨の通知が、「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」ではないとされた。

(90) 小寺・前掲注(23)101 頁。

(91) 増井良啓「国際課税における手続の整備と改革」日税研論集 71 号『租税手続の整備』9 頁（日本税務研究センター、2017）。

第 4 節 小括

督促状の送達については、「納税者は、一定の日までに督促に係る国税を完納しなければ滞納処分を受ける地位に立たされること」になり法的効果を生じる行政処分とされているものの、域外への郵便による督促状の送達は、送達を受けるべき者が郵便物の受領を拒否できることから実力行使性に乏しい。また、督促状の送達により後行処分である差押え等の滞納処分が可能となるものの、当該差押え等は域外で行われずに我が国内にて行われるに過ぎず、督促状の送達自体は物理的な強制力を伴うものではない。従って、域外への督促状の送達は、行政処分としての効力が生じるとはいえ、それ自体は物理的な強制措置ではなく、執行管轄権の域外行使として相手国の主権を侵害するとまではいえず（相手国も許容しうる）、実施可能と考える⁽⁹²⁾。

また、インターネットメールやウェブ会議を活用した質問検査権の行使についても、国税徴収法 141 条の「質問及び検査」は任意調査であり、相手方が質

(92) 督促状の送達は公権力の行使であることから、執行管轄権の域外行使に当たるとするとの考え方もあるが、以下の理由から執行管轄権の域外行使として執行管轄権の域外行使として相手国の主権を侵害するとまではいえない（相手国も許容しうる）と考える。

- ①送達を受けるべき者が郵便物の受領を拒否できることから実力行使性に乏しい、また、任意性が確保されている。
- ②督促状の送達により後行処分である差押え等の滞納処分が可能となるものの、当該差押え等は域外で行われずに我が国内にて行われるに過ぎず、督促状の送達自体は物理的な強制力を伴うものではない。
- ③国内源泉所得については、その源泉地国の税法により課税されるのが一般的である。当該課税処分の効力が生じるのは納税者に処分通知が到達したときであるが、納税管理人が居ない場合に納税者に対する処分通知の域外送達が無効であるとするならば、実質的に国外居住者に対する課税処分はできないことになる。しかしながら、このような場合の処分通知に関する条約の定めがないことから、国外居住者に対する処分通知の域外送達の実施可能であることは、国際租税法上の共通理解であると解される。
- ④督促状が送達できない場合、公示送達が実施されて送達の法的効果が発生するにも関わらず、滞納者には督促状を公示送達した旨の通知しかされずに督促状の内容を知ることができないが、督促状が送達されていれば、滞納税額等を知ることができ、差押え等の滞納処分を受ける前に税務職員に相談することも容易となり、滞納者にもメリットがある。

問に答えない場合又は検査を拒否した等の場合には行うことができない⁽⁹³⁾こと、相手国において直接に物理的な強制力を伴うものではないこと、IT 技術や交通手段が急速に発達し、経済活動のグローバル化・デジタル化が一層拡大する中、在外の滞納者に電話、インターネットメールやウェブ会議を活用してダイレクトに連絡をとり、迅速かつ効率的に納付指導及び面接を行うニーズが我が国以外にも高まっていることから、執行管轄権の域外行使として相手国の主権を侵害するとまではいえず（相手国も許容しうる）、実施可能と考える⁽⁹⁴⁾。

なお、「質問及び検査」を拒否した場合に、国税徴収法 188 条の罰則により過料を処される等した後の強制執行は、執行管轄権の問題を生じる余地があり、慎重に対応する必要があると考える。

次の第 5 章において、インターネットメールやウェブ会議等の電子的手段を活用した送達及び質問検査等を論じる。

(93) 吉国二郎ほか編『国税徴収法精解〔令和 3 年改訂〕』942 頁（大蔵財務協会、2021）。

(94) 詳細は第 5 第 6 節で論じる。

第 5 章 電子的手段を活用した納付催告等

DX が社会全体に拡大しており、行政についても、2022 年 12 月に閣議決定された「デジタル社会の実現に向けた改革の基本方針」⁽⁹⁵⁾において、その必要性が示されており、2023 年 9 月に設置されたデジタル庁の主導の下、取組が進められている。行政手続においても、オンライン化が拡大しており、電子的手段を活用したシステム送達等の導入が進められている。第 5 章において、まず令和 4 年の（2022 年）民事訴訟法改正における IT 化及び各国裁判所の電子的手段の活用状況、並びに、我が国及び各国の電子的手段を活用した納付催告等の状況を概観し、インターネットメールやウェブ会議等の電子的手段を活用した送達及び質問検査等を考察する。

第 1 節 令和 4 年民事訴訟法改正における IT 化の状況

1 令和 4 年民事訴訟法改正における IT 化の概要

令和 4 年（2022 年）の民事訴訟法の改正において、民事訴訟制度の迅速化及び効率化等のため、民事訴訟制度の全体的な IT 化が図られた。訴状等のオンライン提出、裁判所からの電磁的記録の送達（以下「システム送達」という。）及びウェブ会議の利用等、電子的手段を用いることを可能とする法制が措置されており、IT 活用が進んでいる⁽⁹⁶⁾。

2 裁判所からの送達を IT 化

民事訴訟法 109 条にシステム送達を新設、送達を受けるべき者が、システム送達を受けることに同意している場合に限り、裁判所が管理する事件管理システムに外部からオンライン接続して、書類を閲覧またはダウンロードす

(95) 前掲注(1)

(96) 法務省 HP「民事訴訟法（IT 化関係）等の改正に関する法律（概要）」
(<https://www.moj.go.jp/content/001408247.pdf>)（2024 年 6 月 4 日最終閲覧）。

ることにより受領できるようにするものである。

なお、システム送達の効力は、送達を受けるべき者が書類を閲覧またはダウンロードした時に発生するが、閲覧またはダウンロードがなくとも、通知が発せられた日から 1 週間を経過した時にも発生する(同 109 条の 3 第 1 項)。

3 ウェブ会議を活用した証人尋問等

同 87 条の 2 では、現行の証人尋問においても、ウェブ会議を利用しているところ、新たに口頭弁論、和解等に拡大している。

証人尋問については、原則は証人が裁判所に出廷して行いうが、同 204 条では、住所、年齢又は心身の状態等により受訴裁判所に出頭することが困難であると認める場合や当事者に異議がない場合に相当と認めるときは、ウェブ会議を利用した証人尋問を行うことができるとしている。

なお、ウェブ会議を利用する場合、証人の所在場所は最高裁判所規則で定めるところとしており、「証人を当該尋問に必要な装置の設置された他の裁判所」に出頭させるとしている。

4 外国に所在する者に対する IT を用いた送達及び証人尋問

民事訴訟法改正に際し、「法制審議会民事訴訟法 (IT 化関係) 部会」の検討課題とされた送達や証人尋問の IT を用いた方法による簡易・迅速化、外国に所在する者に対する送達や証人尋問等の IT を用いた方法の導入等を検討するため、令和 2 年 (2020 年) 7 月に外部有識者を構成員とする「IT 化に伴う国際送達及び国際証拠調べ検討会」が設置された。その検討会では、システム送達による国際送達が執行管轄権の行使に当たるかどうかについては意見が分かれたが、事件管理システムを利用した方法では、外国の主権を侵害するおそれはないとする意見が多く出されている⁽⁹⁷⁾。ウェブ会議によ

(97) 法務省 HP「IT 化に伴う国際送達及び国際証拠調べ検討会に関する取りまとめ」11-12 頁 (<https://www.moj.go.jp/content/001346048.pdf>) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。

る国際証拠調べが執行管轄権の行使に当たるかどうかについても意見が分かれ、当たらないとする意見は、物理的な行為を伴わない点に着目するものであり、当たるとする意見は証人等が外国に所在する以上、規範的にみて、執行管轄権の行使が相手国に及んでいることを論拠としている⁽⁹⁸⁾。いずれも、最終的に意見の一致には至らず、引き続き検討していくことが相当とされている。

また、検討会の座長を務めた竹下啓介教授は、「私人の意思、すなわち裁判上の手続に任意で対応することが、国家管轄権の行使に一定の影響を与えるものの、任意性が確保されて実施される日本の民事裁判手続におけるシステム送達やウェブ会議の利用については基本的に国際法上の問題は生じないと考えられる」⁽⁹⁹⁾と述べられている。

第 2 節 各国裁判所における電子的手段の活用状況

1 電子的手段を活用した送達

ハーグ国際私法会議 (HCCH: Hague Conference on Private International Law) では、送達条約(「民事又は商事に関する裁判上及び裁判外の文書の外国における送達及び告知に関する条約」)に関するハンドブックを発行しており、通常の電子メールサービスが送達条約 10 条(a)⁽¹⁰⁰⁾の範囲内であるかどうか

(98) 法務省 HP・前掲注(97)22 頁。

(99) 竹下啓介「日本国外からの手続参加と国家主権 国家管轄権の行使と私人の意思との関係性」法律時報 95 卷 11 号 41-43 頁 (2023)。竹下教授は、「一般論として私人の意思や任意性は、直接的に法廷地国の国家管轄権に対して影響を与えることはないし、特に直接的な執行管轄権の行使として法廷地国の公務員が公権力の行使に基づいて外国で行う行為の国際法違反は治癒することはない。しかし、間接的な執行管轄権の行使、すなわち裁判所が発出する命令等との関係においては、私人が任意で服することによって当該私人との関係で国家管轄権の問題が生じなくなるという形で影響を与えられ。」と述べられている。

(100) 送達条約 10 条(a)では、名あて国が拒否を宣言しない限り、「外国にいる者に対して直接に裁判上の文書を郵送する権能」を妨げないと規定している。我が国は 2018 年 12 月 21 日に 10 条(a)を拒否宣言している。

かは、各国意見が分かれたままであるとしながらも、送達条約には電子的手段による送達を行うことを妨げるものは何もないとし、各国裁判所の電子的手段による送達の状況を紹介している⁽¹⁰¹⁾。コモンロー系諸国では、電子メールサービス（Gmail や yahoo を含む）を使用して文書の送達を行っており、域外への送達も許可されているが、大陸法系諸国では、文書の送信に安全なプラットフォームを使用する傾向があり、域外への送達は許可されていないとしている⁽¹⁰²⁾。

2 ウェブ会議を活用した国際証拠調べ等

国際証拠調べの多国間合意として、「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条約」（以下「証拠収集条約」という。）があり、ハーグ国際私法会議（HCCH : Hague Conference on Private International Law）の証拠収集条約の運用に関する特別委員会は、国際証拠調べを実施するにあたり、ウェブ会議を用いることは可能であるとしている。米国、タイ、カナダ、英国、オランダ及びオーストラリアにおいては、ウェブ会議による国際証拠調べを実施しているのに対し、ドイツ及びフランスにおいては、ウェブ会議による国際証拠調べは、法的根拠がある場合に限り可能とされており、また、中国、ブラジル、マレーシア、インドネシア、ベトナム、フィリピン及びイタリアにおいては、ウェブ会議は利用されていないようである⁽¹⁰³⁾。

在外に居る当事者や証人に対して、裁判所に出廷する以外の電子的な手段の活用状況を法域別（国や州）に調査したものがあ⁽¹⁰⁴⁾。この調査は、外国

(101) HCCH. (4th ed. 2016) “Practical Handbook on the Operation of the Service Convention” Annex8 The use of information technology in the operation of the Service Convention.

(102) *See supra* note (101) paras.78.

(103) 法務省 HP・前掲注(97)15 頁。ドイツ及びフランスは証拠収集条約に加盟、EU 域内にも EU 証拠規則が存在する。我が国は証拠収集条約に加盟していないが、その理由として、証拠収集条約については、締結の優先度は相対的に低いと外務大臣政務官が答弁している（2006.6.13 第 164 回国会衆議院法務委員会会議録第 30 号 24 頁）。

(104) 土方恭子「当事者や証拠が外国に存在する場合の送達及び証拠調べ」自由と正義 67 巻 5 号 16-18 頁（日本弁護士連合会、2016）。

人ローヤリングネットワーク (LNF : Lawyers Network for Foreigners) ⁽¹⁰⁵⁾ の事務局が国際家族法弁護士アカデミー (IAFL : International Academy of Family Lawyers) ⁽¹⁰⁶⁾ の会員に対して、実施したものである。会員からの回答は、家事事件一般手続、または、「国際的な子の奪取の民事上の側面に関する条約」(ハーグ条約) に基づく子の返還裁判手続を念頭に置いたものとなっている。調査結果には、外国にいる当事者や証人が現実に裁判所に出廷する以外の電子的な方法により、裁判期日に参加し、尋問を行うことができるか、とできる場合の具体的な方法は何かを尋ねたものがあり、その調査結果では、回答が寄せられた 19 の法域の内 17 の法域において、在外に居る当事者や証人が電子的な方法 (電話、テレビ会議、スカイプ等) による裁判期日に参加し尋問を受けることが可能となっている。

(105) 土方・前掲注(104) 13 頁。LNF は日本に住む外国人の司法アクセス向上を目指す弁護士の有志によって設立された任意団体、外国人関係事件を扱う場合の法的・手続的な実務上の諸問題について情報交換を行っている。

(106) 土方・前掲注(104) 16 頁。IAFL は国際家族法を専門とする実務弁護士を会員とする任意団体。

図表3 海外裁判所のウェブ会議等利用状況⁽¹⁰⁷⁾

※以下の表は、回答をまとめたものである。回答が複数寄せられた法域もある。

No.	国名・州名	電話、テレビ会議、スカイプ等を利用した外国在住の、当事者出頭及び証人尋問の可否 (可能である場合、具体的方法)
1	アイルランド	可能 テレビ会議
2	アルゼンチン	不可能
3	カナダ アルバータ州	可能 宣誓供述書による証拠提出
4	シンガポール	可能 通常スカイプによる(裁判所による事前手配必要)
5	スイス	不可能 仲裁手続において例外有り
6	スウェーデン	可能 ただし、当事者が居住する国による 電話及びテレビ会議
7	チャンネル諸島 ジャージー代官管轄区	可能
8	ハンガリー	不可能 ただし、2016年に法改正が予定されている
9	フランス	不可能 書面による証言
10	ポーランド	可能 テレビ会議
11	英国	可能 電話、テレビ会議、スカイプのいずれも事案に応じ適切と王立裁判所・審判所サービス認められれば可能 ※スカイプは、調停において認められた例有り
12	米国 コロンビア特別区	可能 ※スカイプの使用を含め可能
13	米国 テネシー州	可能(厳格な規定有り) ※スカイプの使用を含め可能
14	米国 ネバダ州	可能 ※スカイプの使用を含め可能
15	米国 ネバダ州	可能 電話が多いが、テレビ会議の使用例もあり 事前連絡が好ましいが、当日でも可
16	米国 ミネソタ州	可能 電話、ビデオ、スカイプ可能
17	米国(州は不明)	可能 供述録取書、テレビ会議
18	香港	可能だが、抑制的 テレビ会議
19	香港	可能 テレビ会議
20	南アフリカ	可能 電話(テレビ会議の使用は希)
21	ニュージーランド	証人尋問はほとんど採用されず、当事者の書面による証拠の提出が行われる 一般的には電話が使われるが、ビデオやスカイプのリクエストも可能

(107) 土方・前掲注(104)17-18 頁に掲載の表を参考に作成。

第 3 節 我が国の電子的手段を活用した納付催告等の状況

1 国税関係の電子的手段を活用した納付催告等の状況

(1) e-Tax による連絡

「国税電子申告・納税システム」(以下「e-Tax」という。)では、メールアドレスを登録している納税者に「税務署からのお知らせ」等を電子メール送信している。電子メール本文に個別の情報は記載・添付等しないで、納税者が e-Tax にログインして、メッセージボックスに格納されたお知らせ等を確認する方式としている。お知らせ等の主な内容は、期日等を知らせるリマインダーや各手続きの進捗等⁽¹⁰⁸⁾を連絡するものであり、催告書や督促状は、電子メールにより送信していない。

また、税務署から納税者へ電子交付が可能となっている処分通知等⁽¹⁰⁹⁾も同様の方式で納税者に連絡しており、電子メール本文に個別の情報は記載・添付等しないで、納税者が e-Tax にログインして、メッセージボックスに格納された処分通知等を確認する方式としている。

(2) 令和 6 年度税制改正における処分通知等の電子交付

令和 6 年度(2024 年)税制改正では、納税環境整備として、全ての処分通知等を電子交付により行うことができることとし、事前にメールアドレスを登録して、e-Tax により処分通知等を受け取ることに同意した者に処分通知等を電子交付できるとしている⁽¹¹⁰⁾。

また、納税者が e-Tax により処分通知等を受ける旨の同意については、

(108) 国税庁 HP 「『税務署からのお知らせ』等のメールが届いた方へ」

(https://www.e-tax.nta.go.jp/topics/topics_oshirase_mail.htm) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。

(109) 国税庁告示 15 号では、「国税関係法令に係る情報通信技術を活用した行政の推進等に関する省令(平成 15 年財務省令 71 号)」9 条 2 項に規定する国税庁長官が定める処分通知等として、所得税の予定納税額通知書等の 9 手続きを規定している。

(110) 財務省 HP 「令和 6 年度税制改正の大綱」87 頁

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2024/20231222taikou.pdf) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。当該改正は令和 8 年 9 月 24 日から施行予定。

個々の処分通知等に係る申請等ごとに同意を確認する方式としていたが、この方式を廃止して、メールアドレスの登録時に全ての処分通知等の電子交付を一括して同意を確認する方式に変更される。

2 地方税関係の電子的手段を活用した納付催告等の状況

(1) SMS（ショートメッセージサービス）による連絡

各地方公共団体においては、「ショートメッセージサービス」（以下「SMS」という。）を活用した納付催告等を実施している例は多くある。

東京都主税局では、令和元年（2019年）6月以降、都税の滞納者に対して、通常の納税催告（電話催告、郵送催告、訪問催告）に加えて、SMS催告を拡充している⁽¹¹¹⁾。SMS本文の記載内容は、URLリンク及び電話番号の記載はなく、納付期日が近いことや書類を郵送したので確認することのみが本文に記載されている⁽¹¹²⁾。

市区町村においても、地方税や保険料等の滞納者に対して、SMSを活用した納付催告等を実施している。SMS本文の記載内容は、市区町村ごとに異なるが、その多くは、担当部署の電話番号を記載しており、「電話したが繋がらなかった」、「お知らせがある」、「書類を送ったので確認してください」といった内容であり、担当部署の電話番号に連絡するようSMS本文に記載されている⁽¹¹³⁾。

(111) 東京都主税局 HP「ショートメッセージサービス（SMS）を活用した納税催告を実施しています」（<https://www.tax.metro.tokyo.lg.jp/taimo/sms.html>）（2024年6月4日最終閲覧）。

(112) SMS本文には、「東京都〇〇都税事務所です。お約束の期日が近づきましたのでお知らせします（徴収課〇〇〇〇班）※送信専用のため返信不可」、「東京都〇〇都税事務所です。ご案内を郵送しましたのでご確認ください（徴収課〇〇〇〇班）※送信専用のため返信不可」と記載している。

(113) 足立区 HP「第十三期 第1回 足立区情報公開・個人情報保護審議会 報告資料 1」110頁（<https://www.city.adachi.tokyo.jp/documents/59216/hokoku1.pdf>）ほか各自治体 HP（2024年6月4日最終閲覧）。当該報告資料の106頁には、SMSを活用した納付案内等は、東京都23区内で10区、その他全国でも多くの自治体が導入しているとする。

(2) eLTAX による連絡

「地方税ポータルシステム」(以下「eLTAX」という。)では、メールアドレスを登録している納税者にお知らせ等を電子メール送信している。電子メール本文に個別の情報は記載・添付等しないで、納税者が eLTAX にログインして、メッセージボックスに格納されたお知らせ等を確認する方式としている。お知らせ等の主な内容は、各手続きの受付等を知らせるものであり、催告書や督促状は、電子メールを送信していない。

(3) 個人住民税特別徴収税額(納税義務者用)の電子化

令和 3 年度(2021 年)の税制改正により、令和 6 年度(2024 年)分以後の個人住民税特別徴収税額通知(納税義務者用)について、eLTAX を経由して給与支払報告を提出する特徴義務者であって、個々の納税義務者に電磁的方法により提供することができる体制を有する者が申し出をしたときは、地方公共団体は eLTAX を経由して特徴義務者に提供し、当該特徴義務者を經由して納税義務者に提供しなければならない⁽¹¹⁴⁾とされ、令和 6 年(2024 年)4 月 1 日から電子的送付⁽¹¹⁵⁾を開始している。

第 4 節 各国の電子的手段を活用した納付催告等の状況

各国における電子的手段を活用した納付催告等について、各国税務当局ホームページ及び文献等にて確認することができた主要な国の状況を概観する。

1 米国の状況

米国の内国歳入庁(IRS: Internal Revenue Service, 以下「IRS」という。)

(114) 財務省 HP「令和 3 年度税制改正の大綱」102 頁

(https://www.soumu.go.jp/main_content/000724449.pdf) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧) 特別徴収税額通知書は、地方公共団体が決定した個人住民税額を特別徴収義務者(事業主)へ通知するものであり、行政手続きにおける処分通知である。

(115) 特別徴収義務者(事業主)が eLTAX から特別徴収税額通知書(納税義務者用)をダウンロードして、個々の納税義務者(従業員)に配付する方式としている。

では、原則、納税者に電子メールで連絡することはなく、IRS にオンラインアカウントを有する納税者について、事前に同意を得ている場合に電子メールを送信している⁽¹¹⁶⁾。電子メールによる連絡は、調査及び徴収等の問題等に対処するため、IRS 職員との個別のやり取りに限定されている⁽¹¹⁷⁾。IRS 職員からのメールは、”employee.name@irs.gov” の形式で送信され、メール内のリンクをクリックして、セキュリティで保護されたウェブページにアクセス、ワンタイムパスコードを取得、ワンタイムパスコードを入力することにより、ウェブブラウザ上でメッセージと暗号化された添付ファイルを確認することができる。

IRS は 2023 年 4 月に今後の運営計画として、”Internal Revenue Service Inflation Reduction Act Strategic Operating Plan⁽¹¹⁸⁾”（「内国歳入庁インフレ抑制法戦略的運営計画」）を公表しており、この計画によると希望する納税者には、法律で郵送が義務付けられている場合でも、すべての通知をオンラインで利用できるようにする⁽¹¹⁹⁾、また、支払いを怠った納税者には納税者が選択した手段（電話、電子メール、手紙等）により、すぐに連絡できるよう

(116) IRS HP ”IRS privacy guidance about email contact”

(<https://www.irs.gov/privacy-disclosure/irs-privacy-guidance-about-email-contact>) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。

(117) IRS HP ”Sending and receiving emails securely”

(<https://www.irs.gov/help/sending-and-receiving-emails-securely>) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。

(118) IRS HP ” Internal Revenue Service Inflation Reduction Act Strategic Operating Plan”. (<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3744.pdf>) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。

IRS は 2010 年から 2021 年に予算が実質 22%削減され、低レベルのサービス、紙ベースのプロセス、時代遅れのテクノロジーとなっていたが、2022 年 8 月にインフレ抑制法 (IRA) が制定され、IRS の税制管理と納税者へのサービス提供を大幅に改善するため、今後 10 年間で約 800 億ドルが投じられることとなった。これを受けて、IRS は 2031 年度までの当該計画を公表した。

(119) *See supra* note(118),pp.52-53.

全ての通知のコピーを個人のオンラインアカウントに追加して、納税者及び権限のある第三者が確認できるようにする。マイルストーンでは、2024 年度には個人のオンラインアカウントに 72 件の通知を追加、2024 年度から 2026 年度には納税者がオンラインで通知に応答できるようにするとしている。

にする⁽¹²⁰⁾としている。

2 英国の状況

英国の歳入関税庁（HMRC : Her Majesty's Revenue and Customs, 以下「HMRC」という。）では、HMRC オンラインサービスで事前にメールアドレスを提供し、電子メールを受け取ることに同意している納税者に、VAT（Value Added Tax, 付加価値税）の支払いが滞っている場合や VAT 還付期限が到来した場合等にリマインダー等を電子メールで連絡、オンラインアカウントにログインしてメッセージを確認する方式としている⁽¹²¹⁾。

3 オーストラリアの状況

オーストラリア国税局（ATO : Australian Taxation Office, 以下「ATO」という。）では、納税者が myGov⁽¹²²⁾のアカウントを持っていて、ATO からサービスを受けるために myGov と連携をする設定をしている場合、ATO からの手紙のほとんどを郵送ではなく、myGov の受信トレイに直接送信するとしている。myGov から電子メールまたは SMS により myGov の受信トレイに新しいメッセージがあることを連絡、納税者は myGov にサインインして、myGov の受信トレイ内の通知を確認する方式としている。それらの通知には、滞納税金の支払いや ATO 職員との分納相談等のリマインダーが含まれるとしている⁽¹²³⁾。

(120) *See supra* note(118),p.56.

(121) GOV.UK HP "Check if an email you've received from HMRC is genuine"
(<https://www.gov.uk/guidance/check-if-an-email-youve-received-from-hmrc-is-genuine>) (2024年6月4日最終閲覧)。

(122) Australian National Audit Office (ANAO) HP "myGov Digital Services"
(<https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/mygov-digital-services#footnote-027>) (2024年6月4日最終閲覧)。

myGov は、各官庁のオンラインサービスを受けるためのポータルサイトである。2013年に運用を開始、2016年11月までに約1,100万のユーザーアカウントを有している。ATOは2014年5月にmyGovに参加している。

(123) ATO HP "Current SMS and email activities"
(<https://www.ato.gov.au/online-services/in-detail/current-sms-and-email->

4 その他の国の状況

第 1 章第 2 節で紹介した FTA の報告⁽¹²⁴⁾によると、いくつかの国において、在外の滞納者と電子メール等を使って連絡していると報告している⁽¹²⁵⁾。当該報告では、ノルウェーの税務当局が、電話番号を有する海外の滞納者に電話や SMS による納付催告を試験的に実施して、効果が上がった事例を紹介している⁽¹²⁶⁾。

韓国では、送達方法として、国税基本法（10 条 8 項、12 条）に電子送達を規定している。電子送達は、送達を受けるべき者が事前に同意している場合に限り、登録した電子メールアドレスに送信することとしている。

ハンガリーでは、滞納者に対して、強制的な措置を講じる前に、納税額を通知するデジタル支払命令を使用している⁽¹²⁷⁾。

ギリシャでは、自動督促システム（Automated Reminder System）により、新規の滞納者に電子メールでリマインダーを送信している⁽¹²⁸⁾。

その他の国においても、期限等を知らせるリマインダーを納税者に電子メール送信する国はあり、それらの国はお知らせ等をメール本文や添付ファイルで直接送信するのではなく、英国やオーストラリアのように官庁のシステムにログインして内容を確認させる方式が採られている。

activities) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。

(124) *See supra* note(12).

(125) *See supra* note(12),p.25.

同 26 頁ではオランダの税務当局が海外に居る滞納者に対して、現地税務当局と協力して、個別訪問を実施したことも紹介されている。

また、同 27 項ではオランダとハンガリーが海外の民間回収業者に租税債権の回収を外部委託していることも紹介されている。

(126) *See supra* note(12),pp.26-27.

2017 年に実施、サンプルケースでは、回収額が 10~30%増加したとある。

(127) OECD HP “Successful Tax Debt Management: Measuring Maturity and Supporting Change” p.73.

(2019,<https://www.oecd.org/ctp/administration/successful-tax-debt-management-measuring-maturity-and-supporting-change.htm>) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。

当該レポートでは各国における滞納処分の成功事例等を紹介している。

(128) *See supra* note(12),p.52.

第 5 節 電子的手段を活用した催告書等の送達の検討

前節において、各国における電子的手段を活用した納付催告等の状況を概観したが、多くの国において、期限等を知らせるリマインダーを納税者に電子メール送信しており、一部の国においては、電子送達等を利用している状況が確認できた。本節においては、インターネットメール等の電子的手段を活用した督促状及び催告書の送達、並びにそれらの域外への送達の可否を検討する。

1 電子的手段を活用した催告書等の送達の可否

(1) 電子的手段を活用した督促状の送達

督促状の送達は、行政処分であることは、第 4 章第 2 節で述べたとおりである。督促状は処分通知に当たるが、現在、税務署から納税者へ電子交付が可能となっている処分通知等を規定する国税庁告示 15 号⁽¹²⁹⁾では、所得税の予定納税額通知書等の 9 手続きを電子交付可能としており、督促状は含まれていない。しかし、第 5 章第 3 節で述べたように、令和 6 年度（2024 年）税制改正により、全ての処分通知等の電子交付が可能となる⁽¹³⁰⁾ことから、事前にメールアドレスを登録して、e-Tax により処分通知等を受け取ることに同意した者に督促状を電子交付できることとなる。

(2) 電子的手段を活用した催告書の送達

納付催告は、行政処分その他の公権力の行使に当たらず、何ら法的効果がないことは、第 4 章第 2 節で述べたとおりである。電子メール等による電子的手段を活用したとしても、文書や電話による催告と変わりはなく、法的にも問題はない。前節に紹介したように、我が国においても、電子的手段を活用した催告等は広く行われている。

(3) 電子的手段を活用した域外への送達

イ 電子的手段を活用した域外への督促状の送達

(129) 前掲注(109)

(130) 前掲注(110)

域外への督促状の送達については、第 4 章第 2 節において、督促状の送達が行政処分となることから、在外の滞納者への督促状の送達は執行管轄権の問題を生じることになると述べたところ、第 4 章第 4 節において、督促状の送達は、執行管轄権の問題を生じる余地はあるものの相手国の主権を侵害するとまではいえず（相手国も許容しうる）、実施可能と筆者の考えも述べているが、電子的手段を活用した域外への督促状の送達についても、以下の理由から同様に執行管轄権の問題を生じる余地はあるものの相手国の主権を侵害するとまではいえず（相手国も許容しうる）、実施可能と考える。

- ① 電子的手段を活用した域外への督促状の送達は、職員が相手国にて直接活動を行うわけではなく実力行使性に乏しい。
- ② 督促状の送達により後行処分である差押え等の滞納処分が可能となるもの、当該差押え等は相手国で行われずに我が国内にて行われるに過ぎず、督促状の送達自体は物理的な強制力を伴うものではない。
- ③ 送達を受けるべき者が、電子的手段を活用した送達を受けることに事前に同意している場合は、任意性が確保されており、我が国の法に服して法的効果が生じることを想定できていると思われる（令和 6 年（2024 年）税制改正による処分通知等の電子交付は、事前にメールアドレスを登録して、e-Tax により処分通知等を受け取ることに同意を得ることとしている）。
- ④ 滞納者のメリットとしては、督促状が送達できない場合、公示送達が実施されて送達の法的効果が発生するにも関わらず、滞納者には督促状を公示送達した旨の通知しかされずに督促状の内容を知ることができないが、督促状が送達されていれば、滞納税額等を知ることができ、差押え等の滞納処分を受ける前に税務職員に相談することも容易となる。
- ⑤ インターネットが普及した現在、我が国だけではなく、相手国も

同様の手段を採るニーズがあると思われること、また、一部の国において、法的な通知等を電子的な手段により通知している例もあることから、相互主義の観点から相手国も許容しうる手段ではないか。なお、諸外国において、在外の納税者に電子的手段を活用して法的な通知等を送信しているかは確認することができなかったが、実際に電子的手段を活用した通知等を受信している者が在外に居るケースは意識せずともある程度生じていると思われる。さらに、多くの国が通知等をメール本文や添付ファイルで直接送信するのではなく、事前に登録したメールアドレスあてに送信されたメールを確認した後、自らの意思により官庁のシステムにログインして通知の内容を確認させる方式を採っていることから、送達を受けるべき者の任意性は確保されている。

ロ 電子的手段を活用した域外への催告書の送達

域外への催告書の送達については、第 4 章第 2 節において、単に滞納国税の納付義務がある旨の觀念の通知に過ぎず、行政処分その他の公権力の行使に当たらない、何ら法的効果はないと述べたように在外に居る滞納者に電子的手段を活用した催告書を送達しても執行管轄権の問題は生じない。

2 電子的手段等を活用して送達する場合の情報セキュリティ対策

納税者に電子的手段を活用して督促状等を送信する場合、誤送信、本人確認（なりすまし）、ハッキング、改ざん、個人情報保護及び詐欺メールとの誤認されないようにする等の対策を講じる必要がある。

誤送信や本人確認（なりすまし）については、第 5 章第 3 節で紹介したように e-Tax では、メールアドレスを登録している納税者が e-Tax にログインして、メッセージボックスに格納されたお知らせ等を確認する方式としており、この方式によれば、誤送信することも考えにくく、e-Tax にログインす

る際にも、マイナンバーカード、または、利用者識別番号⁽¹³¹⁾及び暗証番号による確認が必要であるため、なりすましも困難であろう。

ハッキング、改ざんや個人情報保護については、暗号化通信、ウイルス対策、不正侵入を検知・遮断するためのファイアウォールやサイバー攻撃を制御するためのネットワークアクセス制御機能を有したシステムが必要であるが、e-Tax では、すでに暗号化通信、電子署名や各種セキュリティ対策を講じたシステムを構築しており、問題はないと思われる。

送信したメールが詐欺メールと誤認されないようするためには、ホームページ等で詐欺メールの事例等を挙げて注意喚起するとともに、実際に送信しているメールは一覧化して公表しておくことが望ましいと思われる。実際に、国税庁ではホームページで注意喚起⁽¹³²⁾するとともにメールの種類を公表している⁽¹³³⁾。詐欺メールについては、我が国だけではなく、各国で同様の被害があり、税務当局のホームページで注意喚起がなされている。

第 6 節 ウェブ会議等を活用した面接及び質問検査等の検討

1 ウェブ会議等を活用した面接及び質問検査等の可否

(1) ウェブ会議による税務調査等

我が国の税務調査においては、新型コロナウイルス感染症の感染拡大を契機として、ウェブ会議による調査対応を要請されるケースが多くなり、税務行政の DX 推進もあり、令和 5 年（2023 年）7 月から大規模法人（各

(131) e-Tax を利用するために必要となる 16 桁の ID 番号であり、e-Tax を利用する際に事前に利用者情報を登録して利用者識別番号を取得する。

(132) 国税庁 HP 「不審なショートメッセージやメールにご注意ください」

(https://www.e-tax.nta.go.jp/topics/topics_20220815.htm)

(2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。

(133) 国税庁 HP 『「税務署からのお知らせ」等のメールが届いた方へ (2) 『税務署からのお知らせ』等のメールの種類』

(https://www.e-tax.nta.go.jp/topics/topics_oshirase_mail.htm#anc02) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。

国税局等の調査課所管法人) を対象として、リモートツールを利用した調査又は行政指導を試行的に実施⁽¹³⁴⁾しており、オンラインにて、概況聴取(質問・回答)等のヒアリングや帳簿データ等をやり取りしている。現在、徴収における納付相談等では、リモートツールを利用していないが、滞納者が遠隔地に居る場合や直接会って面接できない事情がある場合等、業務の効率化や納税者利便の向上の観点から、導入に向けた検討が望まれる。

(2) 在外に居る滞納者へのウェブ会議等を活用した面接及び質問検査

我が国の税務職員と在外の滞納者との面接内容が、滞納者の近況や納付計画等を相談する場合は行政処分性がなく、執行管轄権の問題は生じない。我が国の税務職員による情報収集が、国税徴収法 141 条の「質問及び検査」による財産の有無及び所在等を聴取する場合、執行管轄権の行使に当たることから、相手国の同意なしには許されないが、第 4 章第 4 節において、筆者の考えも述べているように、以下の理由からウェブ会議等を活用した在外の滞納者への質問検査は、執行管轄権の問題を生じる余地はあるものの相手国の主権を侵害するとまではいえず(相手国も許容しうる)、実施可能と考える。

- ① 国税徴収法 141 条の「質問及び検査」は任意調査であり、相手方が質問に答えない場合又は検査を拒否した等の場合には行うことができない⁽¹³⁵⁾こと。
- ② ウェブ会議等を活用した在外の滞納者への質問検査は、職員が相手国にて直接活動を行うわけではなく、ウェブ会議というインターネット上で行われ、実力行使性に乏しい。
- ③ そのウェブ会議を我が国に設置しているサーバ上で行うとすれば、滞納者が我が国の会議室に来るようなイメージで実施されること。

(134) 国税庁 HP「リモートツールを利用した調査等の実施(試行)について」
(https://www.nta.go.jp/users/hojin/daikibo_hojin.0022010-068.htm) (2024 年 6 月 4 日最終閲覧)。

(135) 吉国・前掲注(93) 942 頁。

- ④ 在外に居る滞納者も我が国に移動する必要がないこと、税務職員と面接等を行うことにより、差押え等の滞納処分が実施される前に納付計画等を相談できる等、滞納者にもメリットがあること。
 - ⑤ インターネットが普及した現在、我が国だけではなく、相手国も同様の手段を採るニーズがあると思われ、相互主義の観点から相手国も許容しうる手段と認識しうるのではないか。
 - ⑥ 特に、租税条約等の締約国（郵送を拒否してない国）には、質問検査権の行使として、照会文書を送達しても問題ないとも思われることから、租税条約等の締約国にはウェブ会議等を活用した質問検査権を行使しても、⑤と同様に許容しうる手段と認識しうるのではないか。
- なお、「質問及び検査」を拒否した場合に、国税徴収法 188 条の罰則により過料を処される等した後の強制執行は、執行管轄権の問題を生じる余地があり、慎重に対応する必要があると考える。

2 ウェブ会議等を活用する場合の情報セキュリティ対策

ウェブ会議等を活用する場合、録音・録画、本人確認（なりすまし）、ハッキング及び個人情報保護等の対策を講じる必要がある。

録音・録画については、現在広く利用されているウェブ会議等のツールには録音・録画されている場合に画面表示されること、録音・録画する場合に許可制とできることから、ツールを利用した録音・録画は防止できる。一方、滞納者が秘密裏に録音・録画を行うことも想定されるが、ウェブ会議を開始する際、ウェブ会議を実施する部屋や滞納者の周りをウェブ会議のカメラで撮影してもらい、監視カメラや録音装置等がないか、滞納者以外の者が居ないか等を確認して、必要に応じて、ウェブ会議を実施する場所を変更するよう求める必要があると思われる。

本人確認（なりすまし）については、本人の身分証等の確認や税務職員による納税者しか知りえない質問等により本人確認をする必要があると思われる。また、なりすまし防止のために第 5 章第 3 節で紹介したように e-Tax

のメッセージボックスにウェブ会議の招待メールを送信する方式がとれる場合は、e-Tax にログインする際にも、マイナンバーカード、または、利用者識別番号及び暗証番号による確認が必要であるため、なりすましも困難であろう。

ハッキング及び個人情報保護については、ウェブ会議を利用するサーバ等に暗号化通信、ウイルス対策、不正侵入を検知・遮断するためのファイアウォールやサイバー攻撃を制御するためのネットワークアクセス制御機能を有したシステム上にウェブ会議の会議室を設置して、その会議室に滞納者を招待する方式が必要であると思われる。

第 7 節 電子的手段を活用した納付催告等の総括

滞納者との連絡については、電話連絡しても不在、文書を送付しても連絡がとれない場合があり、現状の連絡手段だけでは非効率な状況にある。特に、海外に移動した我が国の滞納者との接触は、滞納者の所在地調査等に時間を要すること、税務職員の事務負担、語学の習熟度や時差の問題等もあり、より非効率な状況にある。

我が国の租税条約等による徴収共助のネットワークは拡充しているものの、徴収共助の要請に要する時間・労力、相手国の税務当局の事務・費用負担及び執行管轄権の制約等を考慮すると、自国の徴収職員が滞納発生の早期の段階で電子的手段を活用して滞納者へダイレクトに連絡をとり、迅速かつ効率的に滞納者と接触を図り、納付催告や納付相談により自主的に納付を促すことが有効と考える。電子的な手段を活用した送達及び面接等は、滞納者の所在を問わずに連絡することができる上、滞納者もスマートフォンやパソコン等を用いてどこに居ても通知等の確認や面接ができることから、容易に滞納者と接触できる。

在外の滞納者に対する電子的な手段を活用した送達及び面接等は、我が国における租税条約等の締約状況を鑑みると、相手国と執行管轄権の問題を生じるケースはほとんどないと思われるし、執行管轄権の問題を生じる余地があると

しても、第 5 節及び第 6 節で述べた理由から相手国も主権侵害であると問題にすることはないように思われる。

結びに代えて

現在、租税条約等の締約国の拡充、税務当局間の協力体制の強化は進展しており、徴収共助のネットワークも拡充している。しかし、在外の滞納者に対する徴収共助の対応としては、郵便により文書の送達を実施することが最も簡易であるが、その他の徴収共助の対応は、徴収共助の要請に要する時間・労力、相手国の税務当局の事務・費用負担を考慮すると非効率な状況にある。租税条約等の締約国であっても、郵便による文書の送達を認めない権利を留保している等の場合は、文書を郵送することもできずに滞納者との接触も困難な状況にある。

そこで、在外の滞納者に迅速かつ効率的に接触を図るため、電子的手段を活用した納付催告書等の送達及びウェブ会議等を活用した質問検査について、域外適用、送達規定、我が国及び諸外国における電子的手段の活用状況を確認し、その実施可否を検討したところである。その結果、電子的手段を活用した納付催告書等の送達及びウェブ会議等を活用した質問検査については、任意性が確保されていること、実力行使性が乏しいこと、滞納者にもメリットがあること、相手国にも同様の手段を選択するニーズがあると思われることから、執行管轄権の問題を生じる余地はあるものの、相手国の主権を侵害するとまではいえず（相手国も許容しうる）、実施可能であると結論を導き出したところである。

諸外国においても、期限等を知らせるリマインダーを納税者に電子メール送信している国は多く、一部の国においては、在外の滞納者と電子メール等を活用して連絡していることが確認できた。さらに、米国の IRS では、すべての通知をオンラインで利用できるようにする、支払いを怠った納税者にはすぐに連絡できるようにすることを計画している等、デジタル化が進んでいる。我が国においても、デジタル庁主導の下、処分通知等のデジタル化が進んでおり、令和 6 年度（2024 年）税制改正では、納税環境整備として、全ての処分通知等を電子交付により行うことができることとなる等、税務行政のデジタル化は一層進んでいる。今後も経済活動のグローバル化・デジタル化が一層拡大する中、

国境を越えて移動する滞納者やその財産も増加していくと考えられるが、そのような滞納者に対しては、電子的手段を活用することにより、滞納者の所在を問わずに通知等の連絡や面談が可能となり、滞納者と接触できる機会は増えるであろう。

また、本稿では論じていないが、国際的な租税債権の滞納予防と滞納回収については、我が国だけの問題ではなく、諸外国においても様々な措置が講じられており、予防的な措置としては、出国制限等の措置を講じていたり、回収の措置としては、民間業者に外部委託する等の措置を講じていることも確認できた。滞納者の出国時に自国内で租税の徴収を確保する制度を導入している国においては、徴収共助の要請を行うことはほとんどないことから、我が国においても、国際的に徴収を免れようとする滞納者に対して、租税債権の徴収を確保するための制度を導入する必要があると考える。

今後、租税条約等による徴収共助のネットワークはさらに拡充していくと思われるが、在外の滞納者に対する徴収方途について、国際的な議論が進むことにより、電子的手段を活用する等の国際的な滞納回収の枠組みが整備されていくことを期待したい。