

外国からの徴収共助の要請に係る法的課題

野一色 直 人

I はじめに

近年、租税条約における徴収の共助（徴収共助）⁽¹⁾規定や徴収共助に対応するための国内法が整備され、これらの規定に基づき、日本から外国への徴収共助の要請⁽²⁾がされている。また、相互主義が前提であることを理解し、租税条約に基づく外国からの徴収共助の要請（以下、「共助要請」という。）に積極的に応じることが必要であるとの見解⁽³⁾が示されている。ただ、租税条約や国内法上、一定の場合、共助要請に応じないことができることから、徴収共助に関連する規定や議論等を確認しつつ、共助要請に係る法的課題の検討を試みる。また、このような検討を通じて、徴収共助の方向性に係る整理を試みる。

II 徴収共助制度の概要等

1 外国租税債権の徴収（回収）方法の概要

租税債権の徴収等の公権力の行使は執行管轄権に属するものとされ、国

(1) 本稿において、「徴収の共助」（徴収共助）とは「被要請国が要請国の租税を徴収し送金するまでを内容とする共助」（吉沢浩二郎ほか『平成24年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2012年）510頁）とし、保全共助については、検討の対象外とする。

(2) 具体的な事例として、日本の税務当局からの要請に基づき豪州の税務当局による徴収共助を実施との報道（2018年9月18日読売新聞朝刊（28面））、平成28年10月公表「国際戦略トータルプラン」に基づく具体的な取組状況（平成31年1月版）19頁（事例14「徴収共助の事例」）（国税庁HP（http://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/strategy/pdf/action_policy_201901.pdf）（最終訪問日2020年1月30日））がある。

(3) 長谷川貴則「国家間の徴収共助について」税理63巻1号（2020年）94頁。なお、同論稿において、本稿で言及した納税者保護に係る検討等は示されていない。

際法上、執行管轄権は、相手国の同意がない限り、自国内の領域内に限定されることが原則である。⁽⁴⁾

ただ、国外において、租税債権の徴収が全く閉ざされているわけではなく、税務当局が国外で自国の租税債権の徴収を試みる方法としては、①民事判決の執行等といった民事手続の活用、あるいは、②共助要請の2つの方法が考えられる。

まず、前者に関して、例えば、日本において、租税債権の徴収等は公権力の行使であるという点が重視されることから、外国裁判所の判決の承認執行手続（民事訴訟法118条）を通じて、外国の租税債権を執行するという考え方は取り難いとされている。⁽⁵⁾したがって、日本国内において、外国判決の承認等の民事上の手続を通じて、外国租税債権が徴収（回収）される可能性はほとんどないと解される。このような取扱いに関しては、いわゆる「レベニュー・ルール」⁽⁶⁾という考え方が影響を及ぼしているのではないかと考えられる。

また、近年、租税条約において、徴収共助に係る条項が整備されていることから、外国の税務当局が民事手続を積極的に活用することは考え難いと思われる。⁽⁷⁾

(4) 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法 第4版』（東京大学出版会・2019）17頁。

(5) 税制調査会専門家委員会「国際課税に関する論点整理」（平成22年11月9日）16頁（https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/2010/_icsFiles/afiledfile/2010/11/24/22zen8kai11.pdf）（最終訪問日2020年1月30日）。

(6) 税制調査会専門家委員会・前掲注(5)17頁。

アメリカにおけるレベニュー・ルールの説明として、「外国租税債権不執行の原則」（吉村政徳「徴収共助の許容性に関する法的視点——レベニュールールの分析を素材として——」ファイナンシャル・レビュー94号（2009年）59頁）。「外国の租税債権については司法手続を通じて回収することも許されないとルール」（西方健一ほか「国際租税手続—徴収共助、国外財産調書制度、二国間租税情報交換協定」ジュリスト1447号（2012年）46頁）や「外国租税債権についてはわが国において執行することができないと解されている（明文の規定はありませんが、「レベニュー・ルール」と呼ばれます。）」（吉沢・前掲注(1)535頁）との説明。

(7) 徴収共助の要請は租税条約の相手国からのものである必要があること（吉沢・前掲注(1)511頁）から、租税条約の相手方となっていない外国の税務当局が民事上の手続を活用した外国租税債権の徴収（回収）を試みる可能性は全くゼロとは言えないと思われる。↗

以下、本稿において、租税条約に基づく徴収共助、主として、共助要請を検討する。

2 徴収共助（共助要請）制度の概要

徴収共助を根拠づける法規範としては、租税条約である多国間条約又は二国間条約（国際的法規範）と国内法（国内的法規範）が必要とされている⁽⁸⁾。

具体的には、共助要請がされた場合、平成 24 年度税制改正において改訂された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、「租税条約等実施特例法」又は「租税約特」という。）に規定される具体的な手続等に基づき、日本の税務当局が、共助要請に対応するために滞納処分を国内で実施することから、租税条約上の規定等や国内法上の規定等を概観した上で、両者の関係や両者の規定の特色等を検討する。

(1) 租税条約上の徴収共助規定の概要

まず、徴収共助に係る租税条約の規定に関して、徴収共助の対象となる税目や租税条約上の拒否事由等を概観する。

(i) 徴収共助の対象税目

徴収共助の対象となる租税に関しては、租税条約において、当該条約上、

、また、日本の制度上、滞納処分の一つとして、滞納者の第三債務者に対する債権を差し押さえた上、その取立権に基づき第三債務者から取り立てるために提起する民事訴訟である差押債権取立訴訟が活用される場合があること（租税事件訴訟研究会編『徴収訴訟の理論と実務【改訂版】』（税務経理協会、1994年）29頁）から、外国の税務当局が同種の訴訟の活用を選択する場合、民事手続を活用することにより、外国租税債権の回収を試みる可能性が全くゼロとは言えないと考えられる。

ただ、「租税条約等」には、租税条約のみならず租税相互行政支援協定が含まれ（租税約特 2 条 2 号）、租税相互行政支援協定である税務行政執行共助条約に署名した国（地域）が 135（2019 年 11 月 27 日現在：OECD ホームページ（https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf）（最終訪問日 2020 年 1 月 30 日））であることを考慮すると、共助要請によって、外国の税務当局の多くは、我が国において租税債権の徴収を試みるのではないかと思われる。

(8) 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 801 号（2016 年）437 頁。

適用の対象となる租税である所得税や法人税等以外の租税（例えば、消費税や相続税等）についても適用されるタイプと所得税等の租税条約の対象となる租税に限定されるタイプ⁽⁹⁾に分類される。

前者のタイプの租税条約としては、ニュージーランドとの租税条約（28条）や英国との条約（26条のA）等が該当する⁽¹⁰⁾。後者のタイプの租税条約として、旧日米租税条約（平成16年3月30日発効）が該当する。同条約の26条において、徴収共助の対象となる者の範囲等は、条約に基づいて租税の免除や税率の軽減を受ける権利を有しない者と規定されている⁽¹¹⁾。

また、多国間条約である、租税に関する相互行政支援に関する条約及び租税に関する相互行政支援に関する条約を改正する議定書（以下、「税務行政執行共助条約」という。）において、税務行政執行共助条約の規定上、対象となる租税の範囲は、所得又は利得に対する租税 譲渡収益に対する租税、相続税、一般消費税等、あるいは、社会保障機関に対して支払われるものを含むとして、原則、特定の租税に限定されるものではない（2

(9) 徴収共助の条項が規定されていないタイプの租税条約等として、日中租税条約や日本国が締結した国際約束（条約・協定等）ではない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公益財団法人交流協会と亜東関係協会との間の取決めが存在する。ただ、当該国等が、税務行政執行共助条約の締約国等である場合、同条約に基づき、日本に対して、徴収共助の要請をすることができる。

(10) 2020年1月9日に署名された日本とモロッコとの租税条約にも同種の徴収共助規定が設けられている（財務省ホームページ（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/press_release/20200109mor.htm）（最終訪問日2020年1月30日））。

(11) 2019年8月30日発効の日米租税条約（「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を改正する議定書」）における徴収共助の対象については、「改正後は滞納租税債権一般について適用されるように対象範囲が拡大されています。我が国の租税については、所得税、法人税、復興特別所得税、復興特別法人税、消費税、相続税、贈与税が対象となります。」との説明（財務省ホームページ（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/press_release/250125us_pt.htm）（最終訪問日2020年1月30日））がされているが、個人の租税債権に係る徴収共助の対象は、詐欺的な租税の申告の場合等に限定されていること（日米租税条約27条2項(b)）から、税務行政執行共助条約と比較すると対象が狭いとの指摘（増井良啓「国際課税関係の法令と条約改正」ジュリスト1455号（2013年）70-71頁）。

条)。ただ、日本において、税務行政執行共助条約に基づき、徴収共助が実施される租税については、所得税、法人税、復興特別所得税、復興特別法人税 相続税、贈与税 消費税に限定されている⁽¹²⁾。

なお、要請国は、税務行政執行共助条約、あるいは、2 国間の租税条約上の徴収共助の適用に関して、いずれかを選択できるとされている（税務行政執行共助条約 27 条）⁽¹³⁾。

(ii) 租税債権の定義

徴収共助の対象となる租税債権に関しては、締約国が納税者に課した租税の額（いわゆる本税の額）のみならず、当該租税の額に係る利子、行政罰（administrative penalties）又は徴収の費用が含まれることがある⁽¹⁴⁾。

なお、徴収共助の対象となる租税債権に関して、当該租税債権が課される時期（課税年度）に関わらず、租税条約の効力の発生日から生じることが規定されることがある⁽¹⁵⁾。

(iii) 拒否事由

共助要請に対して、被要請国は当該要請の全てに必ずしも応じる必要はなく、一定の場合、当該要請を拒否できる。具体的には、国際的な合意である OECD モデル租税条約等⁽¹⁶⁾における徴収共助に係る制約である拒否事

(12) 財務省ホームページ (https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/press_release/250701pt2.htm)（最終訪問日 2020 年 1 月 30 日）。

(13) 藤本哲也編『設例から考える国際租税法』（中央経済社、2019 年）328 頁【大隅怜執筆】。特定の事例に対して、最も適切な取決めを選択することができることから、税務行政執行共助条約と 2 国間の租税条約との間における抵触という問題は生じないとの説明（矢内一好『改正租税条約のすべて』（財経詳報社、2013 年）210 頁）。

(14) OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. OECD Publishing, para 2.10 pp510-511.

(15) 例えば、日本とスペインの租税条約の改正に係る説明（「令和元年度の税制改正の説明」724 頁（財務省ホームページ (https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/explanation/pdf/p0712-0826.pdf)（最終訪問日 2020 年 1 月 30 日）））。

英国において、南アフリカと英国の租税条約の発効前の租税債権の徴収共助が認められた事例（*Ben Nevis (Holdings) Limited, Metlika Trading Limited v. Commissioners for HM Revenue & Customs* [2013] EWCA Civ 578）。

(16) 川田剛・徳永匡子『2017 OECD モデル租税条約コメンタリー逐条解説』（税務研究会、2018 年）748 頁以下、水野忠恒監訳『OECD モデル租税条約 2017 年版（所得と財産に

由として、次のような事項が規定されている。

第1に、法令及び行政上の慣行に反する措置（administrative measure at variance with laws and administrative practice）を要すること（OECDモデル租税条約27条8項a、税務行政執行共助条約21条2項a）、第2に、公の秩序に反する（contrary to public policy）こととなる措置をとること（OECDモデル租税条約21条8項b、税務行政執行共助条約21条2項b）、第3に、要請国が法令又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（OECDモデル租税条約27条8項c、税務行政執行共助条約21条2項g）、第4に、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（OECDモデル租税条約27条8項d、税務行政執行共助条約21条2項h）等との制約が規定されている。

このような拒否事由該当性の例示として、政治上、人種上、あるいは、宗教上の迫害（political, radical, or religious persecution）に動機づけられた共助要請は、公の秩序に反する要請であるとされ、また、被要請国の行政負担と要請国の利益の均衡に係る制約に関しては、一種の比例原則と説明されている⁽¹⁷⁾。

(iv) その他の関連事由

上記の事由以外に、租税条約において、①被要請国は、要請国の租税債権を自国の租税債権と同様に、自国の租税の執行に関して適用される法令に従って徴収すること（OECDモデル租税条約27条3項、税務行政執行共助条約11条1項）、②要請国の租税債権に優先権が与えられないこ

、対するモデル租税条約』(日本租税研究協会、2019年)502頁以下。訳語等について、両書の訳語を参考とした。

(17) OECD, *supra* note 14, at para 19.5 pp504, para 8.34 pp515.

政権が変わった後に週及的な課税が導入されたケースに係る徴収共助については、「公の秩序」に反する要請となる可能性がある旨の説明（『シンポジウム』租税手続法の新たな地平』における質問に対する報告者（吉村政徳教授）の返答（租税法研究47号（2019年）133頁）。

(18) 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（2014年）291頁。

と（OECD モデル租税条約 27 条 4 項、税務行政執行共助条約 15 条）、③ 要請国の租税債権の存在や有効性等は、被要請国の裁判所や行政機関によって審理されないこと（OECD モデル租税条約 27 条 6 項、税務行政執行共助条約 23 条 2 項）、④ 租税債権の成立等は要請国の法令に基づくこと等（税務行政執行共助条約 14 条 1 項）が規定されている。

次に、共助要請に係る国内法上の規定を概観する。

(2) 国内法上の規定の概要等

(i) 共助要請の対象となる外国租税債権等の概要

まず、租税条約等実施特例法は、共助要請の対象となる外国租税債権や徴収共助の対象として特定された者である共助対象者の定義や範囲等に関しては、特段の定めを設けておらず、「租税条約等に規定する」として、これらの内容は、租税条約等により規定される（租税約特 11 条 1 項⁽¹⁹⁾）。

また、共助要請において特定された者である共助対象者（租税約特 11 条 1 項）に関して、次のように分類されると考えられる。

第 1 の類型として、共助対象者が主たる納税義務者や滞納者自身の場合である。具体的には、要請国（外国）において、滞納している個人が、日本に居住しつつ、日本国内に財産を有する場合、あるいは、要請国において、滞納している株式会社等の法人が、日本において、支店や拠点⁽²⁰⁾を有し、財産を有するといった場合が考えられる。

第 2 の類型として、第 1 の類型である個人等の主たる納税義務者や滞納者と一定の関係を有することから、当該納税義務者や滞納者が納付しなかった租税に係る納付義務を負うことになった個人や法人が共助対象者の場合である。具体的には、日本の国税徴収法等に設けられているような、第

(19) 徴収共助の対象となる外国租税債権に関して、例えば、税務行政執行共助条約に基づく、徴収共助の場合、締約国が同条約の対象となるとして附属書 A に掲げた締約国の租税であって、当該租税の税目の属する税目の区分について当該締約国も日本も徴収共助の要請に応じないことができる権利を留保していないものに限るとされている（吉沢・前掲注 (1) 511-512 頁）。

(20) ここでの「居住」の意味に関して、所得税法上の「居住者」に該当しない個人も含まれる。

二次納税義務（国税徴収法 32 条等⁽²¹⁾）、共有物等に係る国税の連帯納付義務（国税通則法 9 条）、納税保証（税法上の保証人）（国税通則法 50 条、国税徴収法 2 条）、連帯納付義務（連帯納付の義務）（相続税法 34 条）といった他者の納税義務や納付義務に関して、一定の納付義務を第三者が負うことが要請国の法令により規定されている場合、当該義務を負った第三者である個人等が考えられる⁽²²⁾。

第 3 の類型として、共助対象者が第 1 と第 2 の類型である主たる納税義務者等や第二次納税義務者等の取引の相手方の場合である。具体的には、滞納者の金銭や有価証券を管理する銀行等の金融事業者が考えられる⁽²³⁾。

（ii）除外事由等の概要

租税条約等実施特例法上、共助要請に日本の税務当局が応じない事由である除外事由⁽²⁴⁾として、① 徴収共助の対象となる外国租税の存否又は額について、要請国（外国）で争う機会が与えられていないと認められるとき（租税約特 11 条 1 項 1 号）、② 共助を行うことが我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（同項 2 号）、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（同項 3 号）、④ 破産法等の規定により外国租税

(21) 例えば、米国に居住している子供に財産を移転している場合、当該子供を第二次納税義務者として、日本の税務当局が徴収共助を求めることができるのかとの問題提起（シンポジウム（水野氏発言（一橋大学））租税法研究 33 号（2005 年）129 頁）に対して、報告者（赤松氏発言（同頁））は、「相手国に仮にわが国と同等の第二次納税義務の規定がなく、わが国だけがあつたとしても、結んでしまった以上それだけを理由として共助しないというわけにはいかないように思います。」との見解を示している。

(22) 納税者（taxpayer）のみならず、要請国の法令上、納付に責任を有する（liable for payment of the tax）すべての者（any person）が徴収共助の対象である旨の説明（OECD and Council of Europe（2011）, The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol, OECD Publishing, para 99 pp57.）。増井・前掲注（18）268 頁参照。

(23) Text of the Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol. [hereinafter *Text*] para 105 pp16., available at http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf (last visited Jan. 30, 2020). 増井・前掲注（18）268 頁参照。

(24) 吉沢・前掲注（1）510 頁。

の全額について責任を免れているとき（同項4号）が規定されている。

上記の除外事由である①に関して、例えば、私人の権利保護の点から、共助対象である外国租税の存在や額を争う機会が与えられていない場合が該当するとされているが、当該外国における救済制度上の出訴期間を経過したことにより争うことができなかつた場合は該当しないとされている。⁽²⁵⁾

なお、当該除外事由は、私人の権利保護の観点から設けられたものである⁽²⁶⁾、税務行政執行共助条約の規定上、存在しない日本独自の事由である⁽²⁷⁾。

また、②に関して、我が国の外交上・安全保障上の利益に影響が及ぶと認められる場合が該当するとされている⁽²⁸⁾。さらに、③に関して、「通常」の程度や内容まで具体的には示されていないが、3号の除外事由は、OECDモデル租税条約27条8項cや税務行政執行共助条約21条2項gの拒否事由に相当するものとされている⁽²⁹⁾。加えて、④に関して、被要請国の法令又は行政上の慣例に抵触する措置をとる義務を被要請国は負うことはないことを規定したOECDモデル租税条約27条8項aや税務行政執行共助条約21条2項aと関連して、例えば、被要請国の国内法による債務整理の手續により被要請国の租税債権をもちや徴収できない場合には、要

(25) 吉沢・前掲注(1)514頁。

(26) 同上。

(27) 当事者の手続的保障の点から、当該規定は最も重要な日本独自の規定であるとの評価（石黒憲一『スイス銀行秘密と国際課税——国境でメルトダウンする人権保障——』（信山社、2014年）582-583頁）。

(28) 吉沢・前掲注(1)514頁。ただ、同頁において、具体例は示されていない。例えば、我が国の安全保障に関わる特定の製品を国内で唯一製造する法人に対する滞納処分が行われる場合、一見すると、我が国の安全保障に関わる共助要請の事案とも考えられる。ただ、制度上、例えば、当該製品に係るライセンス等そのものを外国の税務当局へ引き渡す必要はなく、換価後の金銭を外国の税務当局へ送金（譲与）すること（租税約特11条7項）を考慮すると、このような滞納処分は、租税条約上の拒否事由や租税条約等実施特例法上の除外事由に該当するため、認められないと解されるのか、あるいは、準用される国税徴収法上の滞納処分の停止の規定（国税徴収法153条）等により、何らかの対応をすべきかとの点に関して、整理ができていないことから、本稿においては、問題提起にとどめたい。

(29) 吉沢・前掲注(1)514頁。例えば、「通常」の要件を満たすためには、日本の徴収手續を踏まえると、要請国において、滞納処分の対象となり得る財産に係る一定の調査、仮に、外国に一定の財産が存在する場合、当該財産に対する差押等の何らかの滞納処分が行われていることが必要になるものと思われる。

請国は被要請国が徴収しないことを認めなければならないとされている。⁽³⁰⁾

(iii) 国内における徴収手続等

租税条約上の拒否事由や租税条約等実施特例法上の除外事由に該当しない場合、つまり、共助要請を日本国内において行う上での要件を満たす場合、共助対象者に対して、共助対象外国租税の名称等を記載した書面である共助実施決定通知書を送達した上で、国税局長は、滞納処分を実施することとなる（租税約特 11 条 1 項・2 項）。⁽³¹⁾

また、国内において進められる共助要請に係る手続の要点は、租税条約等実施特例法等の規定から、次の 3 点であると考えられる。⁽³²⁾

第 1 に、基本的に国税通則法や国税徴収法の規定が共助要請において準用されること（租税約特 11 条 4 項等）⁽³³⁾から、要請国の租税債権（外国租税債権）を被要請国（日本）の租税債権と同様に日本の法令に基づき徴収すること、第 2 に、私人（私債権者）の予見可能性を確保するとの観点から外国租税債権に国税徴収法 8 条等が規定する優先権を与えないこと（租税約特 11 条 4 項）⁽³⁴⁾、第 3 に、納税義務の成立・確定や第二次納税義務に係る規定が準用されないといったように、外国租税債権の納税義務の成立、消滅、あるいは、課税処分等については、基本的に要請国である外国の法

(30) 吉沢・前掲注 (1) 515 頁。なお、外国の租税も破産法上の免責許可の決定の免責効が及ぶことから、我が国の倒産処理手続による免責の効力を考慮する必要があるとされている（同上）。

(31) 共助対象者から納付に代えて、金銭等の任意提供を日本の税務当局は受領することができる（租税約特 11 条 6 項、吉沢・前掲注 (1) 518 頁）。

(32) 吉沢・前掲注 (1) 517 頁-519 頁、中里実ほか編『租税法概説 第 3 版』（有斐閣、2018 年）353 頁【伊藤剛志執筆】。

(33) 吉沢・前掲注 (1) 518 頁。

(34) 吉沢・前掲注 (1) 519 頁。租税条約等実施特例法が施行される 2013 年 7 月 1 日以後は、外国租税債権に対して優先権が与えられないことに関して、2013 年当時の租税条約において、被要請国での優先権について何ら規定がないことから、租税条約との抵触の問題は生じないとの説明（西方・前掲注 (6) 47 頁）。

なお、共助実施決定された外国租税債権は、日本の倒産処理手続に参加することができるが、税務行政執行共助条約や租税条約等実施特例法等を踏まえ、優先性はないものとして、私債権と同様に扱われるとの説明（村松秀樹・今井康彰「外国租税債権の徴収共助制度の創設と執行法制・倒産法制の整備（上）」NBL999 号（2013 年）21 頁）。

令により規律されること（租税約特 11 条 4 項⁽³⁵⁾）との 3 点である。

これらの整理を踏まえ、次に、我が国の徴収共助（共助要請）の枠組みの特色等を整理する。

(3) 徴収共助の枠組みの特色等

租税条約や租税条約等実施特例法の規定や枠組み等の整理を踏まえると、徴収共助の枠組みの第 1 の特色としては、納税義務者は要請国に対して納税義務を負うとした上で「執行管轄権という国際秩序の下、条約の枠組みに基づき要請国の権利（租税債権）の実現のため強制執行を行うに過ぎない⁽³⁶⁾」や「移転先の国が日本に代わって税の徴収を行うというもの⁽³⁷⁾」との説明に示されているように、国内における課税処分と徴収処分との関係に類似する法的関係が存するのではないかと思われる。このような共助要請に係る法的関係に関して、例えば、要請国の法令により要請国の租税債権（外国租税債権）に係る納税義務が規律されることは、税務行政執行共助条約 14 条に規定されており⁽³⁸⁾、共助要請に係る争訟を検討する上で、留意すべき特色であると言える。

ただ、日本の租税債権と同様、外国租税債権に係る日本国内の財産に対する執行は国内法である国税徴収法等により規律されていることから、租税債権の確保の観点のみならず、私法秩序の尊重（第三者の地位の尊重⁽³⁹⁾）の観点（国税徴収法 1 条参照）も共助要請に対応する上で考慮しなければならないことは明らかである。

また、租税債権の一般的な特色とされている、租税債権への優先権の承認と自力執行権の付与⁽⁴⁰⁾に関して、租税条約や租税条約等実施特例法の規定によって、外国租税債権への優先権の承認は完全に否定されており、一定の自力執行権の付与のみが認められることから、共助要請の手續上、ある

(35) 吉沢・前掲注 (1) 519 頁。

(36) 西方・前掲注 (6) 46 頁。

(37) 矢内・前掲注 (13) 216 頁。

(38) 吉沢・前掲注 (1) 519 頁。

(39) 吉国二郎ほか共編『国税徴収法精解 平成 30 年改訂』（大蔵財務協会、2018 年）100 頁。

(40) 吉国・前掲注 (39) 4 頁。

意味、外国租税債権は不完全な租税債権として扱われていることも特色の一つであると言える。

さらに、国内法上、租税条約上の拒否事由に規定されていない除外事由（「当該共助対象外国租税の存否又は額について、当該相手国等において争う機会を与えられていないと認められるとき」（租税約特 11 条 1 項 1 号））が設けられていることも勘案すると、共助要請の枠組みにおいて、租税法法律主義の内容の一つとされている手続的保障原則⁽⁴¹⁾が考慮されていると考えられる。

これらの特色等を踏まえると、まず、租税条約上の拒否事由として示された国際的な合意事項であると解される、宗教的迫害等に係る共助要請を拒否できると言える。次に、租税条約等実施特例法上、共助要請に関して、除外事由の該当性を判断する機会が確保されていること、特に、租税条約に規定されていない事由が除外事由として規定されていることに見られるように、我が国の租税法関係における基本原理との関係から、共助要請の妥当性を判断する機会を確保⁽⁴²⁾しつつ、また、国税徴収法等の国内法に基づく滞納処分を進めることによって、共助要請へ対応するとの枠組みは、我が国の徴収制度の根底にある租税法法律主義や適正手続の確保等が、共助要請を実現する上でも担保されなければならないことを明らかにしたものであると考えられる。このような特色等を有する枠組みの下での共助要請への対応を通じて、国際的な税務当局間の協力と私人の権利保護との釣り合いが取られているのではないかと思われる。

次に、上記の特色等や情報交換における国内の納税者の権利義務の尊重⁽⁴³⁾に係る議論を参考にした上で、共助要請に沿って、日本国内で行われる滞

(41) 金子宏『租税法 23 版』（弘文堂、2019 年）88 頁。

(42) 情報交換における議論であるが、公序（public policy）の考え方は、各国における法体系の実施を支える（underpin）原則の主要な部分であると理解されるべきとの見解（Xavier Oberson, International Exchange of Information in Tax Matters Towards Global Transparency, Second Edition, 253（Edward Elgar Publishing, 2018））。

(43) 最近の議論については、拙稿「税務上の国際的情報交換に係る法的課題」国際商取引学会年報 21 号（2019 年）235 頁注 42－注 46 参照。

納処分に関して、共助要請に係る法的課題の整理を試みる。

Ⅲ 共助要請に係る法的課題の整理等

租税条約の締結国が我が国に共助要請を行い、当該要請が一定の要件を充足すれば、国税徴収法等に規定に基づき、日本の税務当局は共助対象者の国内の財産に対して差押え等の滞納処分を行うこととなるが、当該滞納処分に関連して、いくつかの類型の争訟が考えられる。

共助要請に係る争訟の法的課題等の整理に関して、例えば、徴収共助についても「租税法主義の趣旨が及ぶというべき⁽⁴⁴⁾」とした上で、我が国の租税法主義の趣旨に反する租税についての共助要請があった場合、応じるわけにはいかない場面が生じること、このような共助要請に応じないことは、税務行政執行共助条約 21 条 2 項等から、導き出すことは可能である⁽⁴⁵⁾との見解が示されている。

また、納税者保護の観点から手続規定として、第二次納税義務者に対する徴収手続規定に準じた規定を国内法に定めるべきとの見解、あるいは、今後、仮に徴収共助が利用されるとして、納税者保護の観点から、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十分とした上で、実質的な判断に踏み込んで、共助の対象になることを主張することは難しい⁽⁴⁶⁾との指摘⁽⁴⁷⁾が示されている。これらの見解等も踏まえつつ、以下、整理を試

(44) 金丸和弘・酒井真「第 13 章 国際課税執行上の諸問題——徴収共助と送達共助」金子宏監修『現代租税法講座 国際課税 第 4 巻』（日本評論社、2017 年）372 頁。

(45) 金丸・前掲注 (44) 374 頁。

なお、租税法上の義務として徴収する外国租税債権と私人に賦課する租税とは別物であり、憲法 84 条の問題は生じないとした上で、租税法上の拒否事由により共助要請を拒否できれば、課税要件法定主義の問題は回避できるとの見解（脇本利紀「国際的徴収共助の必要性と執行上の課題」本庄資編著『国際課税の理論と実務 73 の重要課題』（大蔵財務協会、2011 年）994 頁、998 頁注 24）。

(46) 赤松晃「徴収法の国際的側面——徴収共助に係る OECD モデル租税法の進展とわが国の方向——」租税法研究 33 号（2005 年）65 頁。

(47) 吉村政徳「国際的情報交換・徴収共助をめぐる諸問題」租税法研究 47 号（2019 年）77 頁。

(48) 「〔シンポジウム〕租税手続法の新たな地平」における質問に対する吉村政徳教授（報告ノ

みる。

共助要請に係る争訟における規定の解釈に係る争点に関して、次のように分類できるのではないかと考えられる。

第1の類型は、日本の国税徴収法や国税通則法の規定の解釈に係る争訟である。上記のように、国税通則法や国税徴収法の多くの規定が共助要請の手續上準用されることから、例えば、国内の差押対象財産が、要請国の納税者（滞納者）に帰属するものではなく、日本の第三者に帰属する財産であるとして、滞納処分の対象とされた財産の帰属が争われる場合、あるいは、差押対象財産が国税徴収法上の差押禁止財産に該当するか否かといった争訟が考えられる。⁽⁴⁹⁾⁽⁵⁰⁾⁽⁵¹⁾

このような争訟は、基本的には、これまでの国税徴収法等に係る解釈や裁判例に基づき検討されることにより、これまでの滞納処分等との整合性や滞納処分の相手方である私人の権利保護が確保されると解される。

第2の類型は、租税条約上の拒否事由や租税条約実施特例法上の除外事由に該当する共助要請であるとして、共助要請に沿った滞納処分を日本国内で行うことはできないとの租税条約や租税条約実施特例法の規定に係る解釈に係る争訟が考えられる。

このような争訟に関連して、OECD モデル租税条約のコメンタリーが「解釈の補足的な手段」として租税条約の解釈に参照されるべき資料（最

、者）の返答（租税法研究 47 号（2019 年）133 頁）。

(49) 福岡地判平成 25 年 2 月 28 日租税関係行政・民事事件判決集（徴収関係）平成 25 年 1 月～12 月順号 25-7。

(50) 地方税に係る滞納処分であるが、地方税法 41 条等が準用する国税徴収法 76 条（給与の差押禁止）に反する違法な差押処分とした裁判例（前橋地判平成 30 年 1 月 31 日判タ 1453 号 161 頁）。

(51) 仮に、日本国内に、国税徴収法上の差押禁止財産のみが存在し、当該財産に係る徴収共助が求められた場合、租税条約が差押禁止財産に関して特別の規定を置いていなければ、租税条約実施特例法 11 条 4 項（「租税条約等の定めるところによる」）の規定から、共助要請に応じることはできないと考えられる。なお、要請国の法令上、特定の種類の財産が差押禁止財産とされている場合、国税徴収法等において、当該財産に対する差押等の滞納処分が認められていたとしても、相互主義の観点から、当該財産に対する滞納処分は行われないと解される（吉沢・前掲注（1）519 頁）。

判平成 21 年 10 月 29 日民集 63 卷 8 号 1881 頁) とした判例を踏まえると、例えば、「被要請国が実施を義務づけられているのは、締約国共通して有する権限と行政上の慣行のみ」⁽⁵²⁾との税務行政執行共助条約に係る説明については、当該類型の共助要請に係る争訟において、考慮すべき内容の一つではないかと思われる。

また、例えば、被要請国に存在しない租税に係る徴収共助が想定されることが指摘されている。⁽⁵³⁾このような指摘に関連して、被要請国に存在しない租税の徴収を行うことは租税法律主義の観点から問題が生じるとの見解があり得るとしつつも、租税条約上の義務として徴収する外国租税債権と私人に賦課する租税とは別物であり、憲法 84 条の問題は生じないとの見解が示されている。⁽⁵⁴⁾ただ、例えば、共助対象外国租税が、租税条約上の対象税目としては、所得税に区分され得るが、当該租税の成立や確定に係る要件の内容に関して、現在の日本の税法上存在しないことも踏まえ、日本において、当該租税の徴収は容認し難い⁽⁵⁵⁾との主張が共助対象者から示された場合、確かに、租税条約実施特例法上、共助対象外国租税の存否自体等を争うことはできないが、当該共助要請は、租税条約上の拒否事由や租税条約実施特例法上の除外事由に該当すると判断される場合があるのではないかと思われる。

さらに、公の秩序に反することとなる措置をとることを課す共助要請に

(52) 増井・前掲注 (18) 276 頁。OECD, *supra* note 22, at para 183 pp76.

(53) 森浩明「国際間の徴収共助 —— 条約上の徴収共助条項の考察を中心として ——」税大論叢 44 号 (2004 年) 424 頁、脇本・前掲注 (45) 994 頁。

(54) 脇本・前掲注 (45) 994-995 頁。

(55) 「国民感情も考慮すれば、わが国が公権力を行使して徴収することがおよそ許されないような種類の外国租税について、条約において対象税目として規定することは想定していないと考えられる。」(西方・前掲注 (6) 47 頁) との説明を考慮すると、仮に、税目としては、所得税であるが、納付義務に関して、特定の地域の構成員全員が共同で負うといった村請(「領主に対する年貢を村落共同体が一括して請け負う」(高谷知佳・小石川祐介編著『日本法史から何がみえるか——法と秩序の歴史を学ぶ』(有斐閣、2018 年) 88 頁【高谷知佳執筆】)) のような外国租税について、共助要請がされた場合、当該外国租税に係る共助要請を容認することができるとの結論には直ちに至らないのではないかと思われる。

該当するかが問題となる場合が考えられる。確かに、本来の意味における租税ではない加算税等の附帯税⁽⁵⁶⁾に係る共助要請に関して、締約国が留保せず、租税条約において、執行共助の対象の租税債権とされる場合がある⁽⁵⁷⁾と、附帯税等の加算税自体は、日本のみならず、諸外国にも存在すること⁽⁵⁸⁾から、加算税等の附帯税に係る共助要請自体については、附帯税であることを理由として、直ちに拒否することはできないと解される。ただ、加算税は義務違反に対する特別の経済的負担としての性質を有していること⁽⁵⁹⁾、また、いわゆる懲罰的損害賠償の承認執行に係る判例（「外国裁判所の判決が我が国の採用していない制度に基づく内容を含むからといって、その一事をもって直ちに右条件を満たさないということとはできないが、それが我が国の法秩序の基本原則ないし基本理念と相いれないものと認められる場合には、その外国判決は右法条にいう公の秩序に反するというべきである。」（最判平成9年7月11日民集51巻6号2573頁））、さらに、当該判例⁽⁶⁰⁾に関係する民事訴訟法118条に係る議論も考慮すると、当該共助要請は、租税条約上の拒否事由である公の秩序に反することとなるものと解される場合もあるのではないかと考えられる⁽⁶¹⁾。

(56) 金子・前掲注(41)875頁。

(57) 例えば、税務行政執行共助条約上、附属書Aに記載された租税のみならず、当該租税に係る利子、関連する行政上の罰金等も租税債権に該当するとの説明（吉沢・前掲注(1)512頁）。

(58) 例えば、米国の制度やドイツの制度との比較研究に関して、佐藤英明『脱税と制裁【増補版】』（弘文堂、2018年）53頁。

(59) 金子・前掲注(41)881頁。

(60) 民事訴訟法118条3号（「判決の内容及び訴訟手続が日本における公の秩序又は善良な風俗に反しないこと」）に係る議論として、例えば、「我が国の私法秩序との関係で、外国判決を尊重することの限界を条件付ける本号が必要となる。」（三宅省三ほか編『注解民事訴訟法【Ⅱ】』（2000年、青林書院）552頁【雛形要松執筆】）として、具体例として、通説によれば、第二夫人の地位を確認する判決等が示されている（同553頁（同上））。

「公の秩序および善良の風俗とは、外国判決に対しても維持されるべき、わが法秩序の基本原則ないしそれを支えている基本理念を指す。」とした上で、「その効力をわが国が受容することが法秩序の基本を害するか否かを問題とするもの」との説明（兼子一ほか『条解 民事訴訟法【第2版】』（弘文堂、2011年）635頁【竹下守夫執筆】）。

(61) 例えば、被要請国に義務を課するものと解してはならないとされていることとして、「被要請国が要請国の課税を没収的であると考える場合」（増井・前掲注(18)277頁、ノ

次に、上記のような論点のみならず、徴収共助の執行上の課題等を概観しつつ、徴収共助の方向性を整理する。

IV 徴収共助の執行上の課題等

日本をはじめ各国の税務当局は、徴収共助の必要性を示しており、徴収共助を活用すると各国の方向性は一致していると思われる。ただ、徴収共助の取組状況や徴収共助の内容等への疑問、あるいは、行政上の負担や人員の確保が困難等の理由から共助要請に対して十分な対応がされていないとの状況を勘案すると、今後、租税条約上の徴収共助の活用は難航するこ

↘ *Text, supra* note 23, at para 197 pp30.)との説明も踏まえると、外国法令に基づく加算税等の附帯税に係る共助要請自体が常に容認されるべきものではなく、仮に、加算税や延滞税の計算上適用される税率が、国税通則法等が規定する税率をはるかに超える高率の場合、このような附帯税の共助要請に応じるか否かについては、国民感情も考慮すると、議論が分かれると思われる。

(62) 国税庁は「租税条約締約国にある財産についての相手国の税務当局への徴収の要請」(「2016年公表「国際戦略トータルプラン」に基づく取組状況(2019年1月版)」1頁)や「徴収共助制度の活用」(同5頁)を示している(国税庁HP(http://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/strategy/pdf/action_policy_201901.pdf)(最終訪問日2020年1月30日))。

EU委員会は、徴収共助は、税における公平性を確保する上で必要であるとして、効果的で効率的な徴収共助を進めるため、加盟国は、国内の徴収制度の強化や十分な人的・物的資源の投下が必要であるとしている(European Commission, Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the operation of the arrangements established by Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, SWD (2017) 461, pp 1, 11, available at <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/EN/COM-2017-778-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>)(last visited Jan. 30, 2020).)

(63) EUにおける徴収率や徴収共助手続の迅速化への取組に対する批判や疑問(Paul van der Smitte, *Effective EU Tax Collection : A Utopia?*, Bull. Intl. Taxn. 68(6/7) 387 (2014). 当該論文の紹介やコメント等について、飯守・前掲注(8)468頁以下)。

(64) European Commission, *supra* note 62, at 6.

なお、EUにおける徴収共助の枠組みは、徴収共助の分野において、最も進んだものと整理しつつも、イタリアを含め16の加盟国が共助要請への対応の割合(recovery assistance rate)が2%前後であることが示されている(European Commission, *supra* note 62, at 8.)。

とが危惧される。⁽⁶⁵⁾

このような危惧が明確に示されているわけではないが、例えば、特別で広範囲な租税の徴収共助の枠組みとして、“the non-Union VAT Mini One Stop Shop (non-Union VAT MOSS)”⁽⁶⁶⁾ が導入されたとの説明、ネット販売に係る VAT 徴収漏れ防止を目的としたオンラインマーケットプレイスの管理者に対する連帯納付に係る責任制度の英国における創設は、上記の危惧等と全く関連していないものとは言い切れないのではないかと思われる。また、我が国において、執行管轄権の制約による納税の履行を促すことや滞納国税を徴収することが困難であることを踏まえた上で、登録国外事業者制度⁽⁶⁸⁾ やリバースチャージ制度⁽⁶⁹⁾ が導入されたことを鑑みると、徴収共

(65) 徴収共助の運用が低水準にとどまっている要因として、国によって費用と便益の均衡が大きく偏っているとの見解（吉村・前掲注（47）76頁）。

(66) Thomas Ecker, A VAT/GST Model Convention Tax Treaties as Solution for Value Added Tax and Goods and Service Tax Double Taxation, 423 (IBFD, 2013).

“non-Union VAT MOSS” 制度の概要と当該制度に関連する文献等については、拙稿「登録国外事業者制度の意義と課題」木村弘之亮先生古希記念論文編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社、2017年）179頁。

(67) オンラインマーケットプレイスの管理者に対する連帯納付に係る責任制度の概要について、拙稿「消費税法上の連帯納付に係る責任の検討の意義と課題——英国において新たに創設された VAT の連帯納付に係る責任等を素材として——」税法学 580 号（2018年）63頁。

VAT の効率的な徴収の観点から、外国のデジタルプラットフォーム（foreign digital platforms）に VAT の納付義務を課す場合、当該義務の履行を求める上で、税務当局間の国際的な協力や情報交換を強化することが必要である旨の指摘（OECD（2019）, The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris, pp 29 note 24, available at <http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf> (last visited Jan. 30, 2020).)。

(68) 「納税義務者である国外事業者は通常執行管轄の及ばない国外に所在することから、税務執行を通じて適正な申告納税の履行を促すことには自ずと限界があり、結果として、国外事業者による納税なき、国内の課税事業者による仕入税額控除制度の適用という新たな問題の発生が懸念されます。改正の結果、新たに課税上の問題が生じることとなれば、消費税制度に対する信頼を却って損なうおそれもあることから、平成 27 年度税制改正においては、国内において行った課税仕入れのうち、国外事業者から受けた『消費者向け電気通信利用役務の提供』については、当分の間、仕入税額控除制度の適用対象外とする経過措置が設けられました」（関楨一郎『平成 27 年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2015 年）838 頁）。

(69) 納税義務を執行管轄の及ぶ国内事業者に転換することが必要との指摘（「国境を越えた」

助の活用が難航するのではないかと危惧が全く意識されなかったものとまでは言えないのではないかと考えられる。

このように徴収共助の活用が難航することへの危惧と関連すると思われる新たな納付制度等の創設は、今後、日本に存在しない外国租税債権に係る共助要請の増加に繋がること、つまり、共助要請に関して、拒否事由や除外事由に係る検討がより必要とされる場面が増加することを意味するのではないかと解される。また、結果として、共助要請への対応は困難であると判断せざるを得ない場面の増加に繋がるのではないかと考えられる。

V おわりに

徴収共助は、相互主義との制約の下であるが、国際的な滞納へ必要とされる取組であることは明らかであるが、同時に、自国の法体系や自国の納税者保護のため、一定の制約を受けるものである。

このような徴収共助の特色を踏まえつつ、我が国が被要請国である場合の徴収共助に係る法的課題の一つである、我が国が拒否する可能性がある共助要請の類型等を考察することは、相互主義の観点から、我が国が外国に対して要請することのできない徴収共助の類型等を整理することに繋がると考えられる。

したがって、徴収共助の活用を議論する上で、上記のような観点からの共助要請に係る法的課題の整理や徴収共助の活用に係る危惧と関連すると思われる外国租税の納付制度等について、さらなる検討が必要になるのではないかと解される。

※本研究は、JSPS 科研費 JP16K03308 の助成を受けたものである。

、 役務の提供等に対する消費税の課税の在り方について 財務省主税局税制第二課」(第2回国際課税ディスカッショングループ(2013年11月14日)資料一覧)(内閣府ホームページ(https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20131114_25dis12kai4_1.pdf)(最終訪問日2020年1月30日))。