

OECD モデル租税条約における 徴収共助条項の創設

はじめに

グローバル化が進む経済社会において、ビジネス活動における国境の存在は、次第にその意義を失いつつある。

国際税務の分野では、このような経済活動の成果である所得をどのように課税するのかということが大きな問題として、19世紀末以降検討が加えられている。その結果、租税条約及び各国の非居住者・外国人に関する税法規定が進展して、現在に至っている。

また、最近では、電子商取引により生じる課税問題として、所得税等の直接税ばかりではなく、消費税等の間接税の課税が検討され、法人等が、国外において課税を受ける状況において、その法人の居住地国が外国政府に代わって租税を徴収するという議論が行われた。この議論は、各国の法制度等が異なり、その実施は困難であろうというのが私の考え方であった。

しかし、2002年2月以降に改正を予定しているOECDモデル租税条約では、第27条に徴収共助条項（以下「第27条」という。）が創設されることとなった。

この徴収共助条項は、現行の租税条約に規定されている徴収共助条項を大きく変える内容となっている点で大変注目されるものである。要するに、租税条約等が締結されて徴収共助が行

われる条件が整えられていれば、双方の締約国は租税債権の徴収に相互に協力することになる。

別の観点からみれば、租税の賦課分野においては既に国際化が進展しているが、今次の改正により、租税の徴収分野に国際化の波が押し寄せることになったということである。

この背景には、現在OECDが進めている「有害な税競争」防止のための動向が影響を及ぼしているものと思われる。すなわち、「有害な税競争」において主張されている国際的な協力のフレームワークの一環として、租税条約における徴収共助の改善が位置づけられるといえよう。

1 現行の租税条約

現行の租税条約（例えば日米租税条約第27条）に規定されている徴収共助条項は次のとおりである。

（第1項） 第2項の規定に従うことを条件として、各締約国は、この条約に基づいて他方の締約国の認める租税の免除又は税率の軽減が、このような特典を受ける権利を有しない者によって享受されることのないようにするため、当該他方の締約国が課する租税を徴収するように努めるものとする。その徴収を行う締約国は、このようにして徴収された金額につき当該他方の締約国に対して責任を有する。両締約国の権限

Topics of International Taxation

ある当局は、この条の規定を実施するために協議することができる。

(第2項) この条の規定は、いかなる場合でも、一方の締約国に対し、いずれかの締約国の規則及び慣行に抵触し、又は当該一方の締約国の主権、安全又は公の秩序に反する行政上の措置をとる義務を課すものと解してはならない。

すなわち、現行の租税条約に定める徴収共助は、その租税債権の範囲が租税条約上の課税の減免を不当に受けたものに限るという内容である。

2 第27条の概要

第27条は、全8項から構成され、詳細なコメントリー(以下「パラ」と表示する。)も規定されている。各項の概要は次のとおりである。

第1項は、双方の締約国は租税債権の徴収に相互に協力する。この協力は、モデル租税条約第1条(条約適用対象者)、第2条(対象税目)の規定に制限されないとしている。

OECDの目論見は、包括的な徴収共助条項の創設であり、そのルールについて双方の締約国において協議するとしている(パラ2)。また、第1条及び第2条に制限されないとしていることから、条約相手国の租税債権であれば、条約相手国の居住者の租税債権又は租税条約に定める対象税目である必要はないことになる(パラ4)。

第2項は、租税債権に関する定義規定であり、双方の締約国の国税及び地方税すべてを対象とするとしている(パラ10)。また、租税債権に

は、税額に関連する利子、加算税、徴収又は財産の保全等の費用を含み、租税の賦課は双方の締約国の法令等に抵触しないことを条件としている。

第3項は、以下の第4項と同様に、徴収共助の実質的な内容を示す条項である。この第3項は、徴収共助の要請ができる条件を規定している。その租税債権は、徴収共助を要請した国の国内法において租税債権として徴収する権利を有し、かつ、その納税者が当該徴収の妨げとなる行政上、司法上の権利を持たないことである(パラ14)。条約相手国からこのような要請を受けた国は、該当する税目が自国にない場合であっても、類似する税目の徴収に係る手続を行うことになる(パラ16)。

第4項は、租税債権の徴収に係る資産の差押又は凍結という債権の保全措置に関する規定である。

第5項は、要請を受けた国の期限を規定している。

第6項は、租税債権の存在、金額等に関する訴訟、異議申立ては専ら要請する国において取り扱われることを規定している。

第7項は、第3項又は第4項による要請後に、その適用の中止等について規定している。

第8項は、要請を受けた国に課される義務の制限を規定している。

中央大学商学部教授

矢内 一好