

## 税務行政執行共助条約の 徴収共助における米国の留保

### 1 税務行政執行共助条約の概要

税務行政執行共助条約 (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: 以下「共助条約」という。) については、多国間執行共助条約等、様々な名称でこれまで呼ばれてきたが、日本政府が2011年11月を目途にこの条約に署名することを決めたことにより注目を集めている。日本政府がこのような決断をした背景には、2011年11月にフランスのカンヌで開催されるG20において、主催国のフランス大統領がG20参加国に共助条約への参加を促しているという事情もあるようである。

この条約は、多国間租税条約として、1977年9月にOECD理事会勧告、1978年4月に欧州評議会勧告に基づいて条約案作りが開始されたのである。初めのいわゆる原条約の採択は、OECD理事会が1986年7月、欧州評議会が1987年4月である。この原条約は、欧州評議会が1987年6月25日、OECD理事会が1987年10月8日に開放に合意したことで、1988年1月25日に開放されている。したがって、この開放以来既に20年余が経過していることになる。原条約は、2010年5月27日の議定書により一部改正されて、現在の共助条約となり今日に至っている。

### 2 共助条約の構成

共助条約は、第1章～第6章に分けられ、各章ごとに条文が置かれている。条文は全部で32条 (第19条が改正により削除されている。) である。

共助条約の中心は、第3章 (協力の諸形態)

における、第1節 (情報交換)、第2節 (徴収共助)、第3節 (文書の送達) である。

第1節は、第4条 (一般規定)、第5条 (要請による情報交換)、第6条 (自動的情報交換)、第7条 (自発的情報交換)、第8条 (同時税務調査)、第9条 (外国における税務調査) 及び第10条 (内容が相違する情報) の各条項が含まれている。

第2節 (徴収共助) は、第11条 (租税債権の徴収)、第12条 (保全措置)、第13条 (要請における添付書類)、第14条 (期間制限)、第15条 (優先権)、第16条 (納付延期) の各条項が含まれている。

そして、第3節 (文書の送達) は、第17条 (文書の送達) の1条のみである。

共助条約の原条約及び改正条約には、それぞれ説明報告書 (Explanatory Report) と付属文書として Annex A (参加国の本条約適用対象税目)、Annex B (参加国の権限ある当局)、Annex C (本条約適用上の国民) が付いている。この説明報告書は、条約の各条項を説明したもので、OECDモデル租税条約におけるコメントリーと同様の役割を持つものといえる。

### 3 共助条約の目的と現状

共助条約の目的は、経済のグローバル化の進展について、人、資本、財及び役務の国際的移動が増加するとともに、各国の課税当局も租税回避と脱税の防止について今まで以上の協力が必要となっている。

そして、国際的税務執行共助の対象領域として、情報交換、徴収共助及び文書の送達の三つを掲げて、これらの分野においてお互いに協力

# Topics of International Taxation

し合うとともに、国際協力を通じて、各国において執行される基本的な諸原則が共通化を図ることで、各国は、差別的課税及び二重課税への適切な対抗策を含む納税義務者の正当な利害を保護する努力を払うこととなる。

現在までに共助条約に署名している国は、アゼルバイジャン、ベルギー、カナダ、デンマーク、フィンランド、フランス、グルジア、ドイツ、アイスランド、アイルランド、イタリア、韓国、メキシコ、モルドバ、オランダ、ノルウェー、ポーランド、ポルトガル、スロベニア、スペイン、スウェーデン、ウクライナ、英国及び米国の計24か国である。しかし、署名後の国内における承認手続等が進展していないカナダ、ドイツのような国もあり、署名した国が共助条約を実際に執行する国にはならないのである。

また、共助条約に参加していないG20参加国は、日本、中国、インドネシア、インド、サウジアラビア、ロシア、トルコ、ブラジル、アルゼンチン、南アフリカ及びオーストラリアということになる。したがって、仮に、2011年カンヌのG20以降、G20参加国の多くが共助条約に参加するとすると、参加後の各国における国内法の整備に必要な期間、共助条約の各条文に関する留保の状況等を勘案する必要はあるが、二国間租税条約とは異なる広い範囲をカバーする多国間租税条約が出現するということになる。

## 4 米国の徴収共助に関する留保

米国は、共助条約に関して次のような留保を付している。したがって、以下に掲げる事項については、協力をしないということである。

- ① 州税、市町村民税、属領の税に関する協力
- ② 徴収共助
- ③ 郵便を除く文書の送達

米国は、情報交換には、留保を付していないことから、同時税務調査、調査官の海外税務調査の立会い等は認める姿勢であるが、他国において生じた租税債権を米国においてその他国に

代わって徴収するという徴収共助については、これを拒否している。

このような米国の姿勢の背景には、レベニューールールの存在がある。このレベニューールールは、長い間コモンローにおけるルールであり、外国からの租税の徴収を実施あるいは解決したいとする請求に対して、自国の裁判所でこれを取り上げないというものである。米国におけるレベニューールールに関する最近の判例には、外国における関税の脱税に関するものが多い。例えば、米国のタバコ会社がある国の関税を脱税した（輸入国の国内価格よりも低い価格で輸入手続をする等）として、米国の裁判所に訴えている例がある。

一般に、国家管轄権のうちの執行管轄権は、属地主義によることが原則である。したがって、税を滞納している者の財産が外国に所在しているような場合、外国において執行管轄権を行使できるのは、条約あるいは当該外国の同意が必要である。共助条約の役割はこのことになるが、米国は、レベニューールールを理由として国際的徴収共助を拒んでいる。

しかし、他方、米国は、二国間租税条約である米国・カナダ租税条約における徴収共助条項（第26条A）において、共助条約に同様の内容の徴収共助を定めるということを行っている。米国の判例では、レベニューールールの効果を認める判例と認めない判例の双方があり、このルール自体が英国の重商主義時代の産物で、既に時代遅れであるという論評も出されていることから、米国が共助条約に関する留保をやめる可能性もあるが、あくまでも米国がレベニューールールを守るのであれば、二国間租税条約の改正という方法もあるのではないだろうか。

中央大学商学部教授

矢内 一好