

マルチ税務行政執行共助条約の注釈を読む



東京大学大学院法学政治学研究科教授 増井良啓

はしがき 本稿は、平成26年3月7日開催の国際課税研究会における東京大学大学院法学政治学研究科教授増井良啓氏が報告した「マルチ税務行政執行共助条約の注釈を読む—Text of the Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol, OECD」と題する講演内容を取りまとめたものである。

.....

はじめに

平成23年（2011年）11月3日、日本国は、マ

ルチ税務行政執行共助条約（正式名は「租税に関する相互行政支援に関する条約」）、および、同条約を改正する2010年議定書（正式名は「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」）に署名した（以下では両者をあわせて「本条約」という）。日本政府はその後、国会の承認を経て¹、平成25年（2013年）6月28日に本条約の受諾書をOECD事務総長に寄託した。これにより、本条約は、日本国との関係では、同年10月1日から発効した²。

この間に、国内法の整備もすすんだ³。平成24年度税制改正は、租税条約実施特例法（正式名は「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」）⁴および関連法律⁵を改正し、徴収共助や文書送達

¹ 国会に対する説明として、外務省「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の説明書」（2012年）がある。http://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/page22_000013.htmlからダウンロード可。

² 本条約の解説として、大蔵財務協会『平成24年版改正税法のすべて』672頁（2012年）。

³ 本条約の署名に先だって、平成15年度改正、18年度改正、22年度改正でも、租税条約実施特例法が改正されている。これらの概要については、増井良啓「租税条約に基づく情報交換：オフショア銀行口座の課税情報を中心として」金融研究30巻4号253頁、284頁以下（2011年）。

⁴ 大蔵財務協会『平成24年版改正税法のすべて』509頁（2012年）。

⁵ 松下淳一「外国租税債権の徴収共助と倒産法制の整備」金融法務事情1941号100頁（2012年）、村松秀樹・今井康彰「外国租税債権の徴収共助制度の創設およびこれに伴う執行法制・倒産法制の整備(1)～(5・完)」金融法務事情1957号50頁、1958号24頁、1959号60頁、1960号96頁、1961号46頁（2012-13年）、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）（下）」NBL999号14頁、1001号46頁（2013年）。

などに関する国内法上の規定を整えた。こうして、本条約は、実際に作動可能な態勢になった。

本条約は、次の3点において注目される。

- * 税務行政における国家間執行共助の重要性がますます高まっていること。とりわけ現在、FATCA に対応する政府間協定 (IGA) が締結され、BEPS 行動計画の具体化とともに自動的情報交換の枠組み作りが加速しつつある。
- * OECD モデル租税条約の規定には存在せず、課税当局間の執行共助をさらに進める規定が盛り込まれていること。本条約は、情報交換・徴収共助・文書送達の3つの柱について詳しい規定を置いている。文書送達の根拠規定などは、日本の従来の二国間租税条約にはみられないものである。
- * 租税法の分野では例外的な多国間条約であること。多国間条約であることを反映して、調整機関 (a co-ordinating body) や寄託者 (Depositary) への言及をはじめとして、これまで慣れ親しんできた二国間条約と比較すると形式面においてもやや異なる規律を置いている。

そこで今回は、本条約の説明報告書 (Explanatory report) をとりあげて、読んでみることにした。対象にする英文テキストの題名は、Text of the Revised Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as Amended by Protocol であり、ウェブサイトから簡単にダウンロードできる⁶。以下、この説明報告書のこと

を、「本報告書」という。

なお、本報告書の内容は、いくつかの貴重な例外を除き⁷、これまで日本国内においてそれほど広くは紹介されてこなかったように思われる。このような一種の欠落状態は、本条約の重要性からして、あまり望ましいことではない。以下でははなはだ簡略なものながら、本誌の誌面をお借りして、この欠を少しでも埋めてみたい。

本報告書の性格

本報告書は、本条約の起草にあたった専門家委員会が作成したものであり、本条約の注釈の形をとっている。OECD 租税委員会をはじめとする関係諸機関の承認を得ているものの、有権的解釈を示すものではない。本報告書の前書きは、このことをはっきりと明示している (図表1、下線は増井による。以下同じ)。

図表1 前書き部分の日本語訳

本条約は、欧州評議会 (Council of Europe) と経済協力開発機構 (OECD) の共同作業の成果である。

本条約は、OECD 租税委員会が作成した第1草案に基づき、欧州評議会内において、欧州司法協力委員会 (CDCJ, European Committee on Legal Co-operation) の権限下にある専門家委員会 (committee of

⁶ 欧州評議会のウェブサイトからもダウンロードできる。

<http://www.conventions.coe.int/Treaty/EN/Treaties/Html/127-rev.htm>

また、OECD のウェブサイトからもダウンロードできる。

<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>

⁷ 本報告書に言及する文献として、森浩明「国際間の徴収共助一条約上の徴収共助条項の考察を中心として」税務大学校論叢44号353頁 (2004年)、赤松晃「徴収法の国際的側面」租税法研究33号47頁 (2005年)、大野雅人「国際的税務協力の必要性和具体的方法」本庄資編著『国際課税の理論と実務—73の重要課題』953頁 (大蔵財務協会、2011年)、脇本利紀「国際的徴収共助の必要性和執行上の課題」同書985頁、西方健一・大柳久幸・田中宏幸・中島格志「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について」ジュリスト1447号45頁 (2012年)。

experts) によって起草された。欧州評議会非加盟国である OECD 加盟国からの専門家が、オブザーバーとして参加した。

本条約は、1988年1月25日に、欧州評議会加盟国および経済協力開発機構加盟国による署名のために開放された(1988年条約)。

1988年条約は、透明性および情報交換に関する国際的に合意された基準にこれを合致させ、OECD または欧州評議会加盟国以外の国に開放することを主たる目的として、2010年に改定された。この国際的に合意された基準は、透明性および情報交換に関する OECD のグローバル・フォーラム (Global Forum on Transparency and Exchange of Information) において OECD 加盟国と OECD 非加盟国が協力して開発したものであり、2008年 OECD モデル租税条約26条に盛り込まれ、G7/G8、G20および国際連合によって支持されている。

本報告書のテキストは、専門家委員会によって作成され、欧州評議会の閣僚委員会および OECD 理事会に送付され、OECD 租税委員会によって承認されているものであり、本条約の条文理解を容易にするものではあるものの、本条約テキストの有権的解釈を提供する文書を構成するものではない。

本報告書のテキストは、主として OECD モデル租税条約26条に関するコメントに基づき、2010年に改正された。2010年議定書によって改正された本条約の条文で、2008年 OECD モデル租税条約の対応する条文に従ったものは、それに関する OECD コメントリーに記載された解釈と一般に同一の解釈を与えられるものと理解されている。

有権的解釈ではないといっても、本報告書はなにぶん、本条約の起草者によって書かれたものである。それだけに、本条約がどのような考

え方によっており、各規定が何を意味するかを理解するために、有益な文書である。とりわけ日本にとっては、従来の日本の二国間租税条約ネットワークにおける徴収共助条項が制限的であったこともあり、比較的実績の乏しい領域について、示唆を与えてくれる面もある。

以上のことからして、本報告書を読むにあたっては、一定の注意が必要である。本報告書を手助けにして、本条約の規定の理解を深めることは、有益である。しかし、本報告書に示された解釈そのものが当事国によって直接に合意されたものであるなどと、誤解してはならない。同様にして、本報告書の表現に過度にこだわったり、本報告書の文言自体を厳格に「解釈」しようとしたりするのは、生産的なアプローチではない。解釈の対象とすべきは、本報告書ではなく、あくまで本条約の規定である。

このことは、本報告書の法的位置づけにもかかわる。これまで、注釈の法的位置づけについてよく議論されてきたのは、OECD モデル租税条約の注釈についてである。日本の最高裁判所は、OECD モデル租税条約の注釈をもって、ウィーン条約法条約32条にいう「解釈の補足的手段」にあたるとして、日星租税条約7条に関し自らの解釈により得られた用語の意味を確認した(最判平成21年10月29日民集63巻8号1881頁 [グラクソ事件])。この考え方を類推すると、本報告書についても、本条約の規定を解釈する上で「解釈の補足的手段」にあたると思えることが可能である。

このように、ウィーン条約法条約32条の「解釈の補足的手段」として本報告書を位置づける場合には、その果たす役割は次のふたつものに限定される。第1は、同条約31条の一般的な解釈原則の適用により得られた意味を確認することである。第2は、同条約31条の一般的な解釈原則による解釈では意味があいまいか不明確である場合、あるいは、明らかに常識に反したまたは不合理な結果がもたらされる場合に、意味を決定することである。法的に位置づけた場

合には、本報告書の意義はこのようなものであるにとどまる。

これに対し、日本国が本条約に署名し批准した段階ですでに本報告書が存在していたことから、日本国が用語に特別の意味を与えることを意図していた（ウィーン条約法条約31条4項）と考え、本報告書に示された解釈が「特別の意味」を有すると論ずる向きがあるかもしれない。たしかに、本報告書は実定条約に関する起草者の注釈であって、その内容が行政組織内部で検討されていたことを推測させる手がかりも存在する⁸。しかし、2011年当時において本報告書の内容が日本の関係者の間で拘束的なものとしてまで意識されていたという証拠を、寡聞にして私は知らない。このような状況において、本報告書が一般的・包括的に用語の「特別の意味」を提供すると考えることには、やや無理があるのではないか。「特別の意味」に該当すると論ずることで本報告書の法的地位を高めたいと考える論者は、具体的用語について特別の意味を与えることを日本国が意図していたことを、個別に論証する必要があるだろう。

本報告書の構成と以下の叙述方針

本報告書は、序論に引き続き、本条約の構成にそって注釈を加えている。

序論は本条約の前文に対応するものであり、本条約の目的について基本的な考え方を述べている（図表2、囲みの中のパラグラフ番号は原文による）。

図表2 序論の日本語訳

1. 本条約の目的は、納税者の基本的権利を尊重しつつ、国内租税法のよりよい運

用のための国際協力を促進することである。

2. 二国間または多国間の各種法的文書による協力手段はすでに存在しており、それらが有益であることは十分に認識されている。しかし、商取引関係および経済関係はいまや非常に濃密かつ多様化しており、新しい法的文書を作成する必要があると考えられた。かかる法的文書は、範囲において一般的である（種々の可能な支援形態を規定し広範囲の租税を対象とする）とともに、多数国の間で適用されるものであって、その規定の統一的な適用および解釈によって、多くの国々の間でより実効的な国際協力を可能にするものである。

3. この文書は、とりわけ租税回避および脱税の防止を目的として、租税の賦課および徴収における国家間のあらゆる形態の行政協力を提供するように構成されている。この協力の範囲は、情報交換から外国租税債権の徴収に及ぶ。

4. 本条約は、その起草に参加したふたつの国際機関、すなわち欧州評議会およびOECDの、各加盟国による署名のために開放されている。これらの加盟国間における協力は、正義と法に関する同様の一般原則に基づく法制度や相互関係のある経済を有するという事実によって、おおいに促進されている。

5. 2010年議定書によって改正された本条約は、欧州評議会またはOECDの加盟国以外の国に対しても、署名のために開放される。

6. この文脈において、本条約は、特に、租税の賦課および執行における国際支援

⁸ 西方ほか・前掲注7は、要所で本報告書を引用しており、財務省内部での検討にあたり本報告書が生かされていたことがうかがえる。

の要件、各国法制度の特別な性質の尊重、各国当局間で交換される情報の機密性、および、納税者の基本的権利につき、関係者それぞれの正当な利益の調整を試みている。

7. 納税者は、租税事項における権利義務の決定において、特に、プライバシー尊重に対する権利および適正手続に対する権利を有する。この権利は、差別および二重課税に対する適切な保護を含む。
8. 本条約の適用に際して、課税当局は国内法の範囲内で運用することを義務づけられる。本条約は、国内法上の納税者の権利が十分に保護されることを、特に保障している。ただし、本条約の目的および意図を損なうような方法で国内法を適用してはならない。換言すれば、当事国は、実効的な行政支援を不当に妨げまたは遅延させないことが期待されている。

これを要するに、適用範囲を広くして、多国間の枠組みにすることで、実効的な執行協力を行なうことを意図している（パラ2の下線部）。そのうえで、関係者の正当な利益の調整を試みている（パラ6の下線部）。

この基本的な考え方は、本条約の構成に反映している。本条約はその本体部分が全6章から構成されており、前文と3つの付属書がある（図表3）。

図表3 本条約の構成

前文
第1章 条約の適用範囲
第2章 一般的定義
第3章 支援の形態
第1節 情報の交換
第2節 徴収における支援
第3節 文書の送達
第4章 全ての形態の支援に関する規定

第5章 特別規定

第6章 最終規定

付属書 A この条約が適用される租税（第2条2）

付属書 B 権限のある当局（第3条1d）

付属書 C この条約の適用上の「国民」の定義（第3条1e）

第1章が幅広い人的・物的適用対象について行政支援（administrative assistance）を行うことを定めている。これを具体化するものとして、第3章が、支援の形態（forms of assistance）について3つの柱（情報交換・徴収共助・文書送達）をたてている。これらの行政支援は、第4章の規定に従って行うこととされている。

この第4章こそが、3つの柱のいずれにも共通する規定として、関係者の利害調整を試みる部分である。具体的には、要請国と被要請国がそれぞれ何をすべきか（18～20条）、対象となる者をどう保護するか（21条1項）、被要請国が支援を行う義務の限度がどこにあるか（21条2項から4項）、秘密をどう扱うか（22条）、争訟の手続をどうするか（23条）といった点に関する規定を置いている。いずれも、関係者の利害をどのように調整するかについて、バランスの結果を規定したものということができる。

このような本条約の規定を逐条解説するのが、本報告書である。以下の叙述においては、本条約の規定を、2010年改正議定書を織り込んだ形で囲みの中に示したのちに、その注釈として、当該規定に対応する本報告書のパラグラフの内容を選択的に要約して摘記する。選択的であり、網羅的ではない。要約であり、全文翻訳ではない。以下でたとえば「[パラ9]」と記すときは、それに続けて本報告書の第9パラグラフの要点を記載する。

なお、本条約の正文テキストは、英語とフランス語である。以下で本条約のテキストとして示すのは、日本の国会が承認した日本語テクス

トである。特に注意すべきと思われる用語については、注釈に言及するさいに、それぞれに対応する英語の用語を示す。

第一章 条約の適用範囲

第一条 条約の目的及び対象となる者

- 1 締約国は、第四章の規定に従い、租税に関する事項について相互に行政支援を行う。当該行政支援には、適当な場合には、司法機関がとる措置を含めることができる。
- 2 行政支援は、次のものから成る。
 - a 情報の交換（同時税務調査及び海外における租税に関する調査への参加を含む。）
 - b 徴収における支援（保全の措置を含む。）
 - c 文書の送達
- 3 締約国は、影響を受ける者が締約国の居住者若しくは国民であるか又は締約国以外の国の居住者若しくは国民であるかにかかわらず、行政支援を行う。

第1項は、本条約の目的を示す。それは、「租税に関する事項について相互に行政支援を行う（provide administrative assistance to each other in tax matters）」ことであり、第4章の規定に従ってこれを行うこととされている。これに関して、本報告書は、次のような注釈を付している。

[パラ9] 司法当局を含む公的機関が実施することのできる税務上のすべての支援活動を含む。

[パラ10] 本条約は、司法手続における被告および証人の権利を規律する一般ルールを害することなく、すべての税務上の行政支援を対象とする。租税犯則事件に関する情報交換は、司法共助に関する二国間または多国間の条約に基づいて行うことも、また、かかる支援を認める国

内法に基づいて行うこともできる。

[パラ11] しかしながら、本条約の下での支援の提供は、第4章に規定する一般的な制限に従う。第4章は、納税者の権利を保護するものであり、かつ、要請を拒否する可能性および支援提供義務の限界を定めている。さらに、相互主義（reciprocity）の法原則が、本条約の実施における均衡の別の要素となっている。というのも、国は、他の国に対して与える用意のない形態の支援を求めることができないからである。相互主義の原則はまた、本条約からより多くの便益を得ることを望む国が、他国に対してより広範な支援を提供することを促進することにより、支援の発展の一要素になる。

第2項は、支援の形態を3つあげている。

[パラ13] 全体として、この3つの形態は、重要な措置類型のすべてをカバーしている。将来において新しい形態が発見された場合には、独立の条約あるいは本条約の議定書の対象とすべきである。第2項に示す3つの形態の範囲内で、当事国は、本条約の実施のために適切と考えるいかなる手法も自由に利用できる。

[パラ14] これらの措置は、賦課、調査、徴収、回収および執行など、課税プロセスの諸段階に関係する。したがって、租税事項について行政支援を提供するという約束は、脱税を防止するためだけでなく、租税に関する法令のより適切な実施（租税救済の供与および行政手続の簡素化を含む）のために、上記課税プロセスのいずれの段階においても、課税当局が他国のために措置をとる結果になることがある。

[パラ15] 多くの場合、課税当局は、他の当事国の課税当局から要請を受けた場合にのみ措置をとる。しかし、情報交換の場合には、支援は、自発的に行うか、あるいは事前の取決めによって自動的に行うようにすることができる。

[パラ16] 第2項の支援形態のうち実施できないものについては、当事国が留保を付す。

[パラ17] これらの支援形態の性質と範囲につ

いては、第4条から第17条の注釈で述べる。

第3項は、本条約の対象となる人的範囲を示す。

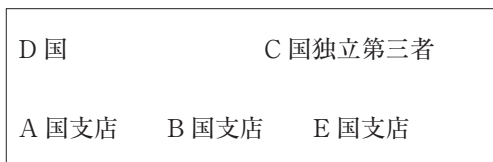
[パラ18] 居住地や国籍によって制限されないことを明らかにしている。

[パラ19] 課税の対象とならない場合、支援を行なう根拠が存在しない。

[パラ21] 第3項の規定振りから明らかになることとして、ある国で納税義務を負う者は、その国または他の締約国のいずれの国民でも居住者でもないことを理由として、その国が他の締約国に支援を要請することを妨げることができない。ただし、その者は、第23条に従い、租税債権や執行、徴収の措置を争うことができる。

[パラ22] 人的範囲の例示。いま、A国・B国・C国に対しては本条約がすべて適用されるが、D国・E国が本条約の当事国でないとする。たとえば、D国のある会社が3つの支店を有しており、そのひとつはA国に、ひとつはB国に、ひとつはE国にある。これら3つの支店は、同じ商業活動を行っているが、E国の支店は独立第三者を通じてC国市場も対象としている。この場合において、A国・B国・C国は、A国支店とB国支店が当該会社に支払う価格およびC国の独立第三者がE国の支店に支払う価格に関する情報を交換することができる。また、A国・B国・C国は、A国支店とB国支店、C国独立第三者の同時税務調査（第8条）を計画することができるし、合意した場合には提携国の租税調査官を当該調査に立ち合わせることができる（図表4）。

図表4 人的範囲の例示



[パラ23] 個人についての同様の例として、E

国の国民であり、D国の居住者である者が、A国とB国の源泉から各種課税所得を得ており、C国内に不動産を所有しており銀行口座を有しているとする。この場合も、A国・B国・C国は情報を交換できる。

[パラ24] ただし、これらの例から、個人や会社が税務上の行政支援に対する保護を欠くと想定するのは誤りである。課税当局は、国内法およびこれらの措置に付随する納税者の権利保障と統合的な限りにおいてのみ上記の措置をとることができる。

第二条 対象となる租税

- 1 この条約は、次の租税について適用する。
 - a 締約国のために課される次に掲げる租税
 - i 所得又は利得に対する租税
 - ii 所得又は利得に対する租税とは別に課される譲渡収益に対する租税
 - iii 純資産に対する租税
 - b 次に掲げる租税
 - i 締約国の地方政府又は地方公共団体のために課される所得、利得、譲渡収益又は純資産に対する租税
 - ii 強制加入の社会保険に係る保険料であって、一般政府又は公法に基づいて設立された社会保障機関に対して支払われるもの
 - iii 締約国のために課されるその他の区分の租税（関税を除く。）、すなわち、次のAからGまでに掲げるもの
 - A 遺産税、相続税又は贈与税
 - B 不動産に対する租税
 - C 付加価値税、売上税等の一般消費税
 - D 個別消費税等の物品及び役務に対する特定の租税

E 自動車の使用又は所有に対する租税

F 自動車以外の動産の使用又は所有に対する租税

G その他の租税

iv 締約国の地方政府又は地方公共団体のために課される iii に掲げる区分の租税

2 この条約が適用される現行の租税は、1 に規定する区分により、附属書 A に掲げる。

3 締約国は、2 の規定により掲げる租税の変更の結果として附属書 A に生ずるいかなる修正も、欧州評議会事務局長又は経済協力開発機構事務総長（以下「寄託者」という。）に通告する。当該修正は、寄託者がその通告を受領した日の後三箇月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日に効力を生ずる。

4 この条約は、附属書 A に掲げる現行の租税に加えて又はこれに代わって、この条約が締約国について効力を生じた後に当該締約国において課される租税であって、当該現行の租税と同一であるもの又は実質的に類似するものについても、その採用の時から適用する。この場合には、当該締約国は、そのような租税の採用をいずれか一の寄託者に通告する。

第2条は、対象となる租税を広く定義している。

[パラ25] 中央政府、地方政府または地方公共団体、社会保障機関に対するあらゆる強制的な支払を対象とする。唯一の例外が関税であり、それについては世界税関機構（World Customs Organization）の下で作成された別の条約の所掌領域である。

[パラ26] 本条約は、公法の規律する社会保障機関に納付される強制加入の社会保険の保険料を対象とする。これに対し、私法上の機関に納

付される強制的な保険料は、その機関が公的統制を受けるものであっても、本条約の対象ではない。実際に対象となる公課のリストは、本条約の付属書 A に記載する。

第1項は、本条約の対象となる租税の区分を示している。区分が実益をもつのは、a と b のいずれに区分されるかによって、当事国が留保の対象にできるか否かが異なってくるからである。

[パラ31] a に掲げる租税は、すべての当事国が本条約を適用することを約束し、その結果として第30条1項 a 号による留保の対象にできないものである。これらの租税は、中央政府レベルで課す租税で、所得または利得（income or profits）に対するもの、キャピタル・ゲインに対するもの、または、純資産に対するものである。

[パラ32] b に掲げる租税は、第30条1項 a 号により留保を付すことのできるものである。

第2項は、本条約と付属書 A を関連づける。

[パラ33] 付属書 A は、締約国において本条約への署名日の時点で有効な租税であって、締約国が本条約の適用を希望するものを列挙する。

[パラ34] 本条約が適用される締約国の租税は、第1項に掲げる種類ごとに付属書 A に記載する。これらの租税は、締約国が支援を受けることを期待するものであり、締約国が第30条1項 a にもとづき留保を付した租税をこれに含めてはならない。

[パラ35] ある国が特定の種類に該当する租税を有しない場合であっても、第30条1項 a にもとづき留保を付さない限り、その国は、当該種類に分類される外国租税に関する執行共助を行うことにコミットする。

なお、念のために付言しておけば、日本国は、地方税と社会保険料につき、本条約を適用しないこととしている。付属書 A に、1項 b の i

と ii と iv に対応する記載をしていないからである。この点を確認する意味で、日本国が付属書 A について掲げた記載を、英文のまま引用しておく（図表 5）。

図表 5 付属書 A の日本国の記載部分

JAPAN
Article 2, paragraph 1 (a)(i)
- the income tax
- the corporation tax
- the special income tax for reconstruction
- the special corporation tax for reconstruction
Article 2, paragraph 1 (b) (iii) A
- the inheritance tax
- the gift tax
Article 2, paragraph 1 (b) (iii) B
- the land value tax
Article 2, paragraph 1 (b) (iii) C
- the consumption tax
Article 2, paragraph 1 (b) (iii) D
- the liquor tax
- the tobacco tax
- the special tobacco tax
- the gasoline tax
- the local gasoline tax
- the liquefied petroleum gas tax
- the aviation fuel tax
- the petroleum and coal tax
Article 2, paragraph 1 (b) (iii) E
- the motor vehicle tonnage tax

Article 2, paragraph 1 (b) (iii) G
- the registration and license tax
- the promotion of power-resources development tax
- the stamp tax
- the local special corporation surtax

第 3 項に、「寄託者 (Depositaries)」という用語が出てくる。寄託者の任務は第 32 条で規定されており、本条約が多国間条約であることから必要になる。

[パラ 36] 第 3 項の目的は、各国が本条約の発効後に第 1 項に記載の租税を削除したり追加したりして付属書 A を修正できるようにすること、および、これらの変更に関して従うべき手続およびその発効の時期を定めることである。

第 4 項は、国内法の改正に関する規定である。[パラ 37] 第 4 項は、国内法の改正に伴い、同一または実質的に類似の租税を付属書 A に追加したり差し替えたりするための規定である。関係国は、そのような変更を寄託者に通告する義務を負う。しかし、本条約は、通告前であってもこれらの租税に適用可能である。

第二章 一般的定義

第三条 定義

- 1 この条約の適用上、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、
 - a 「要請国」及び「被要請国」とは、それぞれ租税に関する事項について行政支援を要請する締約国及び当該行政支援を行うことを要請された締約国をいう。
 - b 「租税」とは、前条の規定に従いこの条約の適用を受ける租税又は社会保険料をいう。
 - c 「租税債権」とは、租税（その額を

問わない。)並びに当該租税に係る利子、関連する行政上の罰金及び徴収に付随する費用であって、納付義務があり、かつ、納付されていないものをいう。

d 「権限のある当局」とは、附属書Bに掲げる者及び当局をいう。

e 締約国との関係において「国民」とは、次の者をいう。

i 当該締約国の国籍を有する全ての個人

ii 当該締約国において施行されている法令によってその地位を与えられた全ての法人、組合その他の団体

このeの規定の適用上、宣言を行った締約国については、同規定において使用されている用語は、附属書Cに定義するとおり解釈する。

2 締約国によるこの条約の適用に際しては、この条約において定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、この条約の対象となる租税に関する当該締約国の法令において当該用語が有する意義を有するものとする。

3 締約国は、附属書B及び附属書Cについて生ずる修正をいずれか一の寄託者に通告する。当該修正は、当該寄託者がその通告を受領した日の後三箇月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日に効力を生ずる。

第3条は、本条約においてひんばんに用いられる用語を定義している。

第1項bの「租税 (tax)」は、第2条に従って本条約がカバーするすべての種類の租税を意味し、社会保険料を含む (パラ39)。

第1項cの「租税債権 (tax claim)」という用語は、注意を要する。その定義は、「租税(そ

の額を問わない。)並びに当該租税に係る利子、関連する行政上の罰金及び徴収に付随する費用であって、納付義務があり (owed)、かつ、納付されていないもの」である。これに関して、いくつか注釈がある。

[パラ40] 滞納税に対する利子および徴収費用も対象となる。

[パラ42] 行政上の罰金も対象となる。当事国が留保を付すことはできる。

[パラ43] 「納付義務があり (owed)」という用語は、税額が純粋に推測に基づく場合には支援を要請できないことを明らかにしている。ただし、納付義務のある金額が最終的に納付すべき金額の全額であることは要求していない。また、本条約は、見積額に基づく賦課について支援を行なうことを排除しない。

第1項dにいう「権限のある当局 (competent authorities)」は、当事国が指定し、附属書Bのリストに記載する (パラ45)。日本国については、財務大臣または権限を与えられたその代理者である。

第1項eにいう「国民 (nationals)」について、個人に関しては、締約国が附属書Cに記載する宣言によって定義することのできる国籍を有していなければならない (パラ46)。たとえば英国の例をみると、United Kingdomとの関係だけでなく、バミューダやケイマン諸島などとの関係で記載がある。日本国は、附属書Cに宣言をしていない。

第三章 支援の形態

第一節 情報の交換

第四条 総則

1 締約国は、特にこの節に定めるところ

に従い、この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。

2 (削除)

3 いかなる締約国も、いずれか一の寄託者に宛てた宣言により、次条及び第七条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。

第4条は、本条約の対象となる租税に関する国内法の運用または執行に関連する情報を交換するという、当事国の一般的な義務を定めている。あらゆる情報を「交換する (shall exchange)」という文言から、これが義務として規定されていることがわかる。

情報交換の範囲は、2010年改定議定書によって拡充され、租税に関する情報を交換するための国際的な基準を反映する現在のものになった⁹。ちなみに、2010年改訂前は、目的を限定しており、かつ、刑事裁判への使用を制限していた¹⁰。

第1項に関する注釈のうち、主なものは以下である。

[パラ49] 情報交換の義務の拘束的性質は、第1条に規定されている。

[パラ50] 第4条の適用範囲は広い。「関連す

る (foreseeably relevant)」という基準は、租税事項における情報交換を最も広い範囲で規定することを意図している。同時に、当事国が自由に証拠漁り (fishing expedition) をしたり、特定者または特定できる集団・分類の複数者の税務に関連している可能性のない情報を要請したりすることができないことを明らかにすることを、意図している (第18条1項に関するパラ167も参照)。

[パラ51] 情報交換の主たる方法は、要請に基づく交換 (第5条)、自動的交換 (第6条)、自発的交換 (第7条)、同時税務調査 (第8条)、海外における租税に関する調査 (第9条) の5つである。

[パラ52] 第4条は情報交換の可能性を上記の5つに限定するものではない。一般に、最終的に情報交換を実施する方法は、当事国が権限のある当局を通じて合意する。場合によっては、要請に基づく情報交換と自動的情報交換の区別が不明確になることがある。

[パラ53] 一部の国は、同時税務調査 (第8条) および海外における租税に関する調査 (第9条) に参加できないか、一定の条件下でしか参加できないことがある。当事国は、第9条3項によって、自国の領域内での税務調査に外国の代表者が立ち会うことを一般に認めない意思を通告することができる。

[パラ54] 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

⁹ 田中良「税務執行における情報交換—FATCAを契機とした新たな構想」法律時報86巻2号 (2014年) 20頁、21頁。

¹⁰ 旧規定を、以下に引用しておく。

1 締約国は、特にこの節に定めるところに従い、次の目的に関連するあらゆる情報を交換する。

a 租税の賦課及び徴収並びに租税債権の徴収及び執行
b 行政機関への付託又は司法機関への訴追の開始

2 これらの目的に関連しないと認められる情報については、この条約に基づいて交換されない。締約国は、この条約に基づいて入手した情報を、当該情報を提供した締約国が事前の許可を与えた場合にのみ、刑事裁判における証拠として用いることができる。ただし、二以上の締約国は、事前の許可の条件を相互に放棄することを合意することができる。

メールおよびCD-ROMの交換（適切な場合暗号化したもの）である。

[パラ55] 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。

第3項は、締約国の国内法において、外国に情報を提供する前に関係者に通知することを必要としている場合のための規定である。日本の租税条約実施特例法9条についても、平成23年度税制改正の過程で、このような通知規定を盛り込む法案がいったん国会に提出されたが、最終的には通知規定のない条文が国会を通過している。

第五条 要請に基づく情報の交換

- 1 被要請国は、要請国の要請があったときは、前条に規定する情報であって特定の者又は取引に関するものを当該要請国に提供する。
- 2 被要請国は、自国の租税に関して保有する情報が情報提供の要請に応ずるために十分でない場合には、要請された情報を要請国に提供するため全ての関連する措置をとる。

第5条は、要請に基づく情報の交換（Exchange of information on request）に関する規定である。

基本的に、OECDモデル租税条約26条における要請に基づく情報交換に関する注釈と同様である。本条約が多国間条約であることから、マルチ条約に特有の点として、要請国は、24条4項の要件の下で、被要請国から得た情報を第三国に送付することができる（パラ61、24条に関するパラ227）。

第六条 自動的な情報の交換

二以上の締約国は、当該締約国間の合意に

よって決定する区分の事案に関しては、その合意によって決定する手続に従い、第四条に規定する情報を自動的に交換する。

第6条は、自動的な情報の交換（Automatic exchange of information）に関する規定である。

採用する項目および採用する手続について、権限のある当局間で事前に合意することが必要である（パラ64）。

第七条 自発的な情報の交換

- 1 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。
 - a 当該他の締約国において租税の損失があると推測する根拠を有する場合
 - b 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
 - c 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
 - d 企業集団内の人為的な利得の移転により租税の額が減少することとなると推測する根拠を有する場合
 - e 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 締約国は、1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。

第7条は、自発的な情報の交換（Spontaneous exchange of information）に関する規定である。

自発的情報交換は、要請国からの事前の要請なしに、また、所得の項目および手続に関する権限のある当局間の事前の合意なしに、情報を提供するという点で、他のふたつの情報交換と異なる（パラ67）。

第八条 同時税務調査

- 1 二以上の締約国は、これらの締約国のうちいずれかの締約国の要請があったときは、同時税務調査の事案及び手続を決定するため、相互に協議する。関与する締約国は、特定の同時税務調査に参加することを希望するか否かを決定する。
- 2 この条約の適用上、「同時税務調査」とは、二以上の締約国による調査であって、入手した関連する情報を交換することを目的として、共通の又は関連する利害を有する者の租税に関する事項について、それぞれの締約国が自国の領域内において同時に行うものをいう。

第8条は、同時税務調査（Simultaneous tax examination）に関する規定である。

[パラ72] 国際的租税回避および脱税が疑われる場合、同時税務調査は、課税当局にとってきわめて有効なコンプライアンスおよび統制の手段である。同時税務調査の効果的な実施を容易にするため、権限のある当局は、二国間または多国間の覚書を策定することができる。そのための基礎として、同時税務調査の取組みに関するOECDモデル協定（The OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations）を利用できる。

[パラ73] 同時税務調査は、関連企業間の取引を取り扱う場合（および独立企業間価格を算定

する場合）に有益となることが多い。

第1項は、ある締約国の要請があったときに相互協議を行うこと、そして、関与する締約国が参加するか否かを決定することを定める。

[パラ74] 一方の当事国からの要請時に、当事国間で協議を行い、同時税務調査を行う事案および手続を決定する。

[パラ75] 要請国の権限のある当局は、事案として選択するものを、被要請国の権限のある当局に通知する。被要請国の権限のある当局は、それらの事案の同時税務調査の実施の可否を決定するほか、検討すべき他の事案を指定することもできる。

第2項は、同時税務調査の定義である。

[パラ78] 「共通の又は関連する利害を有する者の租税に関する事項」は、広義に解釈できる。対象者は、いずれかの当事国の居住者であって、他の当事国において活動する者、および、複数の当事国の居住者である関連する複数の者を含む。緊密な取引関係その他のつながりを有する者も含む。

[パラ79] 本報告書は、3つの例をあげる。第1は、ある当事国に居住する個人であって他の当事国において専門的その他の活動を行う者、および、ある当事国の居住者である企業であって他の当事国における恒久的施設を通じて事業を行うものである。

[パラ80] 第2は、グループ内取引を行う多国籍企業である。第3は、関連企業ではないが、相互の取引がきわめて緊密であるために、ある企業の業務についての情報が別の企業の税務を担当する当局にとって有益である場合である。

[パラ81] 同時税務調査の実施について合意に達した場合、選択した事案における税務当局の担当者は、関連する他方の当事国（単数もしくは複数）の担当者とともに、調査計画、対象期間、展開すべき争点および目標期日を検討する。一般的方針について合意に達した場合、各国の

税務職員は、それぞれの管轄内で独立に調査を実施する。

[パラ82] 関連企業の場合、調査および情報交換を調整する責任は、親会社または拠点会社が所在する当事国の権限のある当局が負うのが至便である。

第九条 海外における租税に関する調査

- 1 被要請国の権限のある当局は、要請国の権限のある当局の要請があったときは、被要請国における租税に関する調査の適当な部分に要請国の権限のある当局の代表者が立ち会うことを認めることができる。
- 2 被要請国の権限のある当局は、要請に応ずる場合には、できる限り速やかに、要請国の権限のある当局に対し、調査の時間及び場所、当該調査を行う当局又は職員並びに当該調査を行うために被要請国が求める手続及び条件を通報する。租税に関する調査の実施についての全ての決定は、被要請国が行う。
- 3 締約国は、1に規定する要請を原則として受け入れない意思をいずれか一の寄託者に対して宣言することができる。その宣言は、いつでも行い、又は撤回することができる。

第9条は、海外における租税に関する調査 (Tax examination abroad) に関する規定である。外国の代表者の立ち会いを認めるか否かは、調査が実施される国の権限のある当局の決定にゆだねられている (パラ84)。本報告書は、外国の代表者による立ち会いを自国の主権あるいは公序の侵害と考える国があることや、納税者が異議を唱えない限りにおいてそのような立ち会いを認める国があることを記している (パラ85)。本報告書はまた、自国の法令・慣行を厳格に遵守するという条件の下でそのような立

ち会いを容認できると考える国があると述べたうえで、第9条はこれらのことを考慮に入れて起草したものであると述べている (パラ86)。

第1項は、税務調査への立ち会い要請を開始するための正式なルールを規定する。

[パラ87] 手続の流れは次のようになるであろう。要請国はまず第5条に基づいて情報を求める。被要請国において情報がすでに利用できるのではないと判断された場合、被要請国は、特別な調査が必要であり、これを考慮中である旨を要請国に通知する。これを受けて、要請国が第9条に基づきその特別な調査に自国の代表者を立ち会わせてほしいと要請する。

[パラ88] 特別な調査によってのみ情報を入手できる場合に備えて、情報提供の要請時に立会いの要請を行うことがある。他の場合として、自発的に提供された情報によって、ある当事国が別の当事国において進行中の調査に立ち会う許可を求めることがある。

[パラ89] この種のかかなり広範囲に及ぶ支援は、外国での調査が国内租税事件の解決にかなりの程度で寄与すると要請国の権限のある当局が確信しない限り、要請すべきではない。さらに、当事国は軽微な事件で立ち会いを要請すべきではない。

[パラ90] 要請の動機をできるかぎり徹底的に特定することが、要請国の利益となる。要請は要請の根拠となる国内租税事案についての明確な説明を含むべきである。この説明は、第5条に基づく当初の情報提供の要請時にすでに行われていることがある。また、なぜ権限のある当局の代表者の立ち会いが特に重要であるかを示す理由も提示すべきである。要請国の権限のある当局が特定の方法や時期を希望する場合、その旨を要請に記すべきである。

[パラ91] 要請国の権限のある当局の代表者は、税務調査のうちの適切な部分にのみ立ち会うことができる。被要請国の当局は、税務調査の実施に関して行使する独占的な権限によって、こ

の要件が満たされることを確実にする。

第2項は、調査の実施についての全ての決定権が被要請国にあることを明らかにしている。

[パラ92] 外国の権限のある当局の代表者の立ち会いを認めるべきか否かについて決定するのは、被要請国の権限のある当局である。ただし、決定権があるからといって、第5条にもとづく情報提供の義務は制限されない。立ち会い要請を拒否する国は、第21条を援用するなどして、理由を示すべきである。

[パラ93] 被要請国の権限のある当局は、要請を承諾した場合、調査の日時および場所その他必要な詳細事項を指定する。

[パラ94] 調査を実施する方法についてのすべての決定は、調査を担当する被要請国の当局または担当官が行わなければならない。調査は担当官の管理下で行われ、当該担当官は調査の実際の動きに対して外国の担当官が及ぼすことのできる影響を決定することができる。外国の担当官は、質問を提案するなどして積極的に協力できることもあれば、調査に立ち会うだけの受動的な役割に制限されることもある。外国の担当官はいかなる場合にも第22条の秘密に関する規定に拘束される。

第3項は、第1項の要請を原則として受け入れない意思を、締約国が寄託者に宣言することができることと定める。

[パラ95] 当事国は、原則として、自国の税務調査に対する他の国の参加要請に応じない意思を表明できる。この原則には、ふたつの理由がある。ひとつは、参加に賛成しない国が他の国からの要請を体系的に拒否する必要をなくすることである。いまひとつは、留保を付すことを回避し留保を付すことから生ずる硬直性をなくすることである。

第十条 矛盾する情報

締約国は、ある者の租税に関する事項についての情報であって当該締約国の保有する情報と矛盾すると認められるものを他の締約国から受領した場合には、当該情報を提供した当該他の締約国にその旨を通知する。

第10条は、第1節の各条項に対する一種のフィードバック規定である（パラ96）。

[パラ97] 第10条は、次のような状況を想定している。締約国が、第1節に定める方法のいずれかに基づき、ある者の租税情報を他の当事国から受領し、この情報を自国が保有する情報と比較する。受領した情報が自国の保有する情報と大幅に矛盾すると考えられる場合、受領国は、その旨を提供国に通知することを義務づけている。これによって、提供国は納税者との間で矛盾を解消する。

第二節 徴収における支援

徴収における支援に関する第2節の射程範囲に関し、本報告書はいくつかのパラグラフを割いて、概観を与えている。

[パラ98] グローバル化により、課税当局が納税者の正確な租税債務を厳密に決定することがより困難になり、租税の徴収もより困難になった。納税者は世界中に資産を保有しうるので、税務当局は原則として国境を越えて租税を徴収することができない。本条約への加盟によって、当事国は、一定の制限内において（第21条を参照）、他の当事国に対して納付義務がある租税を徴収するために自国の法令において自らが有する権限を行使するという義務を引き受ける。被要請国は、外国租税債権があたかも自国の租税債権であるかのように処理することになる（第11条1項）。

[パラ99] 徴収支援は、納税者に対する措置だけでなく、要請国の法令に従って納付義務を負うすべての者に対する措置を含む。誰がこの規

定の範囲に該当するかを決するのは要請国の法令であって、被要請国の法令ではない。このことは、第23条2項からも読み取れる。同項は、租税債権の存在に関する紛争は管轄権を有する要請国の権限のある当局に対してのみ提起すべきである旨を定めている。

[パラ100から106] 本報告書は、源泉徴収義務者や連帯納税義務者、第二次納税義務などの例をあげて、それらがいずれも徴収支援の対象になることを示している。金銭や有価証券が銀行に預託されるような場合など、第三者の占有下にある場合にも、対象が及ぶ。

[パラ108] 徴収支援ができない当事国は、第30条1bに基づき留保を付す。

第十一条 租税債権の徴収

- 1 被要請国は、要請国の要請があったときは、第十四条及び第十五条の規定に従い、要請国の租税債権を自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。
- 2 1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の規定は、関係締約国間に別段の合意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のみ、適用する。
- 3 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。

第11条は、3つの項から成る。

第1項は、被要請国が要請国の租税債権を自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 (shall...take the necessary steps) と規定しており、被要請国の義務を定める。

[パラ109] 第1項は、次のことを明らかにしている。すなわち、租税債権が本条約の本節に定める要件を充たす場合には、要請国の要請に応じて、被要請国は、要請国に納付義務がある租税を徴収するための措置をとらなければならない。第1項はまた、要請国の租税債権を被要請国が徴収すべき方法についても規定している。すなわち、期間制限(第14条)と優先権(第15条)を除き、被要請国が自国の租税債権を徴収する場合と同様に実施する。

[パラ110] 要請された租税に対応する税目が被要請国に存在しない場合、被要請国は、要請国の租税に類似している自国の租税債権に適用される手続をとるか、類似する租税がない場合にはほかの適切な手続をとる。

[パラ111] 被要請国の手続に関する言及は、被要請国の法令規定のみならず、関連する行政慣行も対象としている。

第2項は、2つの要件を定めている。租税債権の執行可能性、および、税額が争われていないことである。

[パラ112] 租税債権は、要請国において執行可能なものでなければならない。その趣旨は、早すぎる時期に被要請国における徴収が実施されることを防ぐことにある。

[パラ113] 税額が争われていないことが必要である。租税債権が争われている場合には、確定判決が出てはじめて要請を行うのが通例である。ただし、当事国は、別段の合意によって、不服申立手続の終了を待たずに徴収を求めることができる。

[パラ114] 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、加重要件として、もはや争われることがないことが必要であ

る。

[パラ115] 暫定的な賦課は争うことができないため、納付義務のある租税債権にあたるかどうか問題になる。保全措置（第12条）を求めようほうがより適切であるかもしれない。

[パラ117] 本条約は、課税当局が租税債権を満足する必要と、納税者が本当に納付すべき金額以上に納付したくないという希望との間で、合理的なバランスを与えるようつとめている。これを達成するために、本条2項の要件を満たさない場合であっても、第12条が、被要請国は保全措置を講ずることができる旨を定めている。

第3項は、死亡者の遺産からの徴収共助を当該遺産の価値に限定する。

[パラ118] 第3項の目的は、死亡者の遺産からの徴収共助を当該遺産の価値に限定することで、遺産に対する権利を有する者の個人財産に徴収が及ばないようにすることにある。

第十二条 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。

第12条は、保全の措置に関する規定である。日本の国内法上は、保全差押（租税条約実施特例法11条1項5号ロ）がこれに相当する。

[パラ123] 第12条は、徴収支援を求めることが未だできない場合であっても、要請国が相手国に対して保全の措置を講ずることを要請することを可能としている。

[パラ124] 第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。

[パラ125] 徴収支援の場合と同様にして、保全の措置の要請は、要請国が自ら当該保全の措置を講ずることができるようになる前には行うことができない。

[パラ126] 要請国は、事案ごとに、賦課または徴収のいずれの段階に至ったかを明示する必要がある。

[パラ127] 保全の措置が徴収手続本体の開始前に講ぜられる範囲で、要請国において租税債権の有無または租税債権の額がなお争われている可能性がある。そのような争いは保全の措置を停止するものではない。租税債権に関する係争中に実施できることこそが、保全の措置の特質である。

第十三条 要請に添付する書類

- 1 この節の規定に基づく行政支援の要請には、次に掲げるものを添付する。
 - a 租税債権がこの条約の対象となる租税に関するものである旨の宣言及び徴収の場合には、第十一条2の規定に従い、租税債権が争われていない旨又は争われない旨の宣言
 - b 要請国における執行を許可する文書の公式な写し
 - c 徴収又は保全の措置のために必要なその他の書類
- 2 要請国における執行を許可する文書は、適当な場合には、被要請国において施行されている規定に従い、支援の要請を受領した日の後できる限り速やかに、被要請国における執行を許可する文書により、認容され、承認され、補足され、又は代替される。

第13条は、支援を求めるとする租税債権について一定の要件を満たしているか否かを確認する方法を規定する（パラ128）。第1項が要請国についてであり、第2項が被要請国についてである。

第1項は、要請国が要請にあたり添付する書類を定める。

[パラ129] aにより、要請国は、租税債権がこの条約の対象となる租税に関するものであることを宣言しなければならない。また、その債権が争われていないことを宣言する必要がある。

[パラ130] bにより、要請国は、債務名義を提出しなければならない。

[パラ131] cにより、要請国の法令によりその他の文書が必要とされる場合には、要請国は、それら文書の公式な写しも提出しなければならない。

[パラ132] bおよびcに規定する文書の厳密な性質は、権限のある当局が決定する（第24条参照）。

第2項は、被要請国における執行を許可するための文書に関する規定である。

[パラ133] 第2項の目的は、行政チャネルを通じた被要請国における執行を可能とすることを明確にすることである。同項は、その方法を列挙する。締約国は、第24条1項最終文の定めにより、被要請国がいかなる方法を用いてその執行権限を行使するかを決定する。

第十四条 期間制限

1 租税債権に係る期間であって、それを超えて当該租税債権を執行することができないものに関する問題は、要請国の法令によって規律される。支援の要請には、当該期間に関する詳細を明記する。

2 支援の要請に従い被要請国がとった徴収のための措置であって、被要請国の法令によれば1に規定する期間について停止又は中断の効果を有することとなるものは、要請国の法令の下においても同様の効果を有する。被要請国は、当該措置について要請国に通報する。

3 被要請国は、いかなる場合にも、執行

を許可する文書の原本の日付の日から十五年の期間が満了した後に行われる支援の要請に応ずる義務を課されるものではない。

第14条は、期間制限（time limits）に関する規定である。時効とか除斥期間とかいった法域ごとに異なる用語を避け、期間制限という用語によって、時間の経過によって債務者が執行を免れることのできる法ルールを広く指している（パラ135）。

第1項は、期間制限に関する問題は、要請国の法令によって規律する旨を定める。

[パラ137] 二国間で期間が異なる場合、(1)要請国の期間制限を適用する、(2)被要請国の期間制限を適用する、(3)短いほうを適用する、といった解決がありうる。

[パラ138] どの解決方法がよいかについては、対立する見解がありうる。

[パラ139] 第1項は、要請国の法令によってのみ規律すると定める。

[パラ140] 第1項第2文は、要請国が要請を行う際に自国の期間制限の詳細情報を提供する旨を義務づける。最も重要な情報は、通常、債権の失効日である。

第2項は、期間制限を停止または中断する被要請国の措置は、要請国の法令においても同様の効果を有する旨を定める（パラ143）。

[パラ144] 被要請国が停止又は中断の効果を有する措置を実施したときは、その措置の要請国に対する効果は、要請国自身が当該措置を実施した場合と同じである。

[パラ145] 要請国も被要請国も当該期間を停止または中断することができるので、そのような措置を講じたことについて相互に情報を提供しなければならない。

第3項は、執行を許可する文書の原本の日付

の日から15年の期間が満了した後に行われる支援の要請に応ずる義務はないことを定める。

[パラ146] 租税債権執行の時間制限の長さは、国によって著しく異なる。多くの国が、長期間にわたる徴収支援に消極的である。

[パラ147] 15年という期間は、長期間にわたる徴収共助義務を回避することを目的とする。これは、本条約に基づいて支援を要請する前に国内で債権の有無または効力に関する紛争を解決するには、十分な時間である。

第十五条 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續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。

第15条は、徴収における支援が行われる租税債権は、被要請国において、租税債権に特に認められているいかなる優先権（priority）も有しない旨を規定する。

[パラ148] 国は通常、その法令において、租税債権に他の債権者の債権に対する優先権を与える規定を盛り込んでいる。この優先権は、破産の場合など、納税者の財産が差し押さえられたときに明白となる。

[パラ149] 第15条は、被要請国が自国の租税債権の徴収について有している優先権は、要請国の租税債権に自動的に拡張されることはない旨を定める。優先権を否定する理由としては、(1)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）、(2)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。

[パラ150] 要請国の租税債権に被要請国の債

権に付随する特別な優先権が与えられてはならないという原則は、絶対的である。この原則は、「用いられる徴収の手續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」、適用される。

[パラ151] 被要請国が、他の債権者と同様にして、要請国の租税債権を確保するため、一般法における担保を取得する可能性は制限されない。

第十六条 納付の繰延べ

被要請国は、自国の法令又は行政上の慣行が同様の状況において納付の繰延べ又は分割納付を認める場合には、納付の繰延べ又は分割納付を認めることができる。ただし、被要請国は、要請国にあらかじめその旨を通知する。

第16条は、被要請国の法令または行政上の慣行が認める場合には、納付の繰延べ（deferral of payment）または分割納付が認められることを明らかにしている。

[パラ153] 第16条は、すでに第11条1項に含意されていたことがらを明確にするものである。

[パラ154] 被要請国が納付の繰り延べまたは分割納付を認める前に要請国に通知するという要件は、第20条の細則を定めたものである。

[パラ155] 国家間で納付の繰り延べの問題について意見の相違が生じた場合には、要請国がそもそも租税を徴収できなかったこと、および、徴収手續において優先するのは被要請国の法令および行政上の慣行であることを、想起しなければならない。

[パラ156] ただし、要請国において、被要請国の法令において規定されているよりも長期の納付の繰り延べを与える用意がある場合には、被要請国がそれを拒絶する理由はない。

第三節 文書の送達

第十七条 文書の送達

- 1 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。
- 2 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。
 - a 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
 - b 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 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。
- 4 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。
- 5 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、被要請国は、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求めることができる。

第17条は、文書の送達に関する規定である。

「送達する (shall serve)」と定めており、被要請国の義務を明らかにしている。

第1項は、要請国の要請があったときに、要請国から発出される文書であってこの条約の対象となる租税に関するものを、被要請国が名宛人に送達する義務を定める。

[パラ157] 文書の送達は、租税手続の全段階において要請できるが、実際上は、主として賦課段階に関するものになるであろう。この規定は、租税目的以外の調査には適用することができない。第24条1項により、この規定の適用態様について相互に合意することができる。第21条2項bにより、被要請国は、公の秩序に反すると考える文書の送達に異議を唱えることができる。

[パラ158] 大多数の国においては、徴収の可能性は、文書が現実に納税者に到達したか否かに依存するものではない。たいていの国は、通常の場合に納税者に文書を覚知させる方法に関する規則を有している。しばしば、納税者が外国に居住していたり、住所が知れなかったりする場合をカバーする規則も有している。一般に、支払通知または最終督促が納税者に到達したことが確実でない場合であっても、徴収を行うことができる。

[パラ159] 文書送達の成功に関する不確実性は、徴収共助を認める法的な障害であるべきではない。文書送達の支援を提供できない締約国は、第30条1項dの留保を付すことができる。

第2項は、要請国の文書を送達するにあたり被要請国が従うべき方法を扱う。

[パラ160] aにより、文書の送達は、被要請国により、実質的に同様の性質を有する文書について自国の法令で規定された方法により実施する。

[パラ161] bにより、要請国が一定の送達方法を選好する場合、その選好を支援要請時に表明できる。被要請国は、要請国が要請した方法

が自国の法令において利用可能である限り、それに従って文書の送達を実施しなければならない。利用可能でない場合は、自国の法令において利用可能な最も類似した方法を利用する。

第3項は、郵便による送達について定める。

[パラ162] 外国の納税者に対して文書を郵便によって直接に送付することは、必ずしも課税国の法令において正式な通知と同等であるとみなされるわけではないことが理解されているものの、作業負荷の増加を回避する自明の方法である。

[パラ163] 大多数の国においては、自国の郵便サービスの利用は何ら問題を提起するものではないようである。しかし、ある国が、他国の公式文書を郵送により自国の居住者に送付することを主権の侵害であるとみなす場合、困難が生じる。このことは、正式な通知について外国の郵便サービスの利用が自明ではないとするハーグ民事手続条約からも推測できる。そこで、本条約にこの具体的な規定を設けた。この規定を遵守できない締約国は、自国の郵便サービスの利用について、第30条1項eの留保を付すことができる。

第4項は、本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、と定める。

[パラ164] 本条約は、要請国が自国の文書を送達する際に用いることができる追加的な手段を規定している。本条約のいかなる規定も、締約国が自国の手続を自国内の文書送達に用いたり、海外における文書送達に用いたりすることを妨げることを意図したものではない。

第5項は、文書送達を受けた者がその文書の言語を理解することができない場合に備えた規定である。

[パラ165] これは、行政文書の海外における送達に関する欧州条約 (the European Conven-

tion on the Service Abroad of Documents relating to Administrative Matters, ETS No. 94) 第7条で採用されたものとはほぼ類似した解決方法である。

第四章 全ての形態の支援に関する規定

第十八条 要請国が提供する情報

- 1 支援の要請には、適当な場合には、次に掲げる事項を明示する。
 - a 権限のある当局に要請を行われた当局又は機関
 - b 要請の対象となる者を特定することに資する名称、住所又は他の事項
 - c 情報の提供を要請する場合には、要請国がその必要を満たすために希望する情報提供の形式
 - d 徴収における支援又は保全の措置を要請する場合には、租税債権の性質及び内容並びに租税債権を徴収することができる資産
 - e 文書の送達を要請する場合には、送達される文書の性質及び対象事項
 - f 支援の要請が要請国の法令及び行政上の慣行に従って行われているか否か並びに当該要請が21条2gに定める要件に照らして正当であるか否か。
- 2 要請国は、支援の要請に関連するその他の情報を知るに至ったときは直ちに当該情報を被要請国に提供する。

第18条は、要請国が支援を要請する場合に提供する情報について定める。

第1項は、要請国が明示すべき情報を示す。

[パラ166] aによって「権限のある当局に要請を行われた当局又は機関」がわかると、徴収における支援の場合、被要請国および納税者の

双方にとって有用である。被要請国の権限のある当局にとっては、この情報によって円滑に連絡がとれるようになる。納税者にとっては、どの債権を指しているのかを知るために役立つ可能性がある。

[パラ167] 要請国が提供する情報が詳細であればあるほど、受領する情報の質はより向上する。bは、要請国に対して、関係する者または関係する者の確認できる集団・分類を特定する際に助けとなる、入手可能な情報のすべてを被要請国に提供するように求めている。

[パラ168] cにおいて、情報の提供を要請する要請国は、希望する情報提供の形式を明示する可能性を与えられている。

[パラ169] dにより、徴収における支援または保全の措置の要請の場合は、要請において、債権の性質および額を特定しなければならない。eにより、文書の送達要請には、送達されるべき文書の性質を記載しなければならない。

[パラ170] さらに、徴収における支援または保全の措置の要請の場合は、要請において、租税債権に関する最大限くわしい情報を提供すべきである。

[パラ171] dについて、徴収における支援の要請は、租税債権を回収できそうな既知の資産について言及すべきである。

[パラ172] fにより、要請国は、支援の要請が自国の法令および行政上の慣行に従って行われているか、また、第21条2項gの定める要件に照らして自国の領域で利用可能なあらゆる手段を講じたかを明示しなければならない。これらを明示していない場合は、被要請国は、要請に従うことを義務づけられない。

第2項は、要請国が支援の要請に関連するその他の情報を知るに至ったときは直ちに当該情報を被要請国に提供する旨を定める。

[パラ173] 関係する二国間の権限のある当局は、要請がなされた後の債権または納税者に関する新事実について相互に情報を提供しなければ

ならない。要請国は、被要請国の支援負担を軽減するために全力を尽くすべきである。

なお、第19条は、2010年改正議定書によって削除されている。削除前の規定を、以下に掲げておく。

第十九条（削除）要請の拒否の可能性

被要請国は、要請国が自国の領域内において利用可能な全ての手段をとっていない場合には、その要請に応ずる義務を負わない。ただし、当該手段をとることが過重な困難を生じさせる場合を除く。

第二十条 支援の要請への対応

- 1 被要請国は、支援の要請に応じた場合には、要請国に対し、とった措置及び当該支援の結果をできる限り速やかに通報する。
- 2 被要請国は、要請を拒否する場合には、要請国に対し、その旨及び理由をできる限り速やかに通報する。
- 3 情報提供の要請に関し、要請国が希望する情報提供の形式を特定しており、かつ、被要請国がそれに応ずることができれば、被要請国は、要請された形式で情報を提供する。

第20条は、被要請国が支援の要請に対応する際に通常期待されている方法を明記する。

第1項は、被要請国に対し、とった措置および当該支援の結果について、できる限り速やかに要請国に通報することを求めている。

[パラ175] 被要請国のとった措置が短期間に結果を出す可能性が低い場合、この通報は、要請国において要請が実施されたことを知る一助

となる。

第2項は、被要請国に対し、要請を拒否する場合は、その理由を要請国に対してできる限り速やかに通報することを求めている。

[パラ176] 通常、被要請国は、要請を拒否するあらゆる詳細な理由を通報する必要はない。

第3項は、要請国が希望する情報提供の形式で、情報を提供すべきである旨規定している。

[パラ177] 要請国が事前に情報の提供を望む形式について明示したことを前提とする（第18条1項に関するパラ168参照）。条件付の義務であり、被要請国が「それに応ずることができ」場合に限り存する。

第二十一条 対象となる者の保護及び支援を行う義務の限度

- 1 この条約のいかなる規定も、対象となる者に対し被要請国の法令又は行政上の慣行によって保障される権利及び保護に影響を及ぼすものではない。
- 2 この条約は、第十四条に定める場合を除くほか、被要請国に対し、次のことを行う義務を課するものと解してはならない。
 - a 被要請国又は要請国の法令又は行政上の慣行に抵触する措置をとること。
 - b 公の秩序に反することとなる措置をとること。
 - c 被要請国又は要請国の法令又は行政上の慣行の下において入手することができない情報を提供すること。
 - d 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかにするような情報又は公開することが公の秩序に反することとなる情報を提供すること。
 - e 要請国における課税について、一般的に認められている課税の原則又は二

重課税の回避のための条約若しくは被要請国が要請国と締結したその他の条約の規定に反すると被要請国が認める場合に、そのように認める限りにおいて、行政支援を行うこと。

- f 要請国の租税に関する法令の規定又はこれに関連する要件であって、同様の状況にある要請国の国民と比較して被要請国の国民を差別するものを運用し、又は執行するために行政支援を行うこと。
 - g 要請国が自国の法令又は行政上の慣行の下でとることができる全ての合理的な措置をとっていない場合（当該措置をとることが過重な困難を生じさせる場合を除く。）に、行政支援を行うこと。
 - h 要請国が得る利益に比して被要請国の行政上の負担が明らかに不均衡である場合に、徴収における支援を行うこと。
- 3 被要請国は、要請国がこの条約に従って情報の提供を要請する場合には、自己の課税目的のために必要でないときであっても、当該情報を入手するために必要な手段を講ずる。被要請国がそのような手段を講ずるに当たっては、この条約に定める制限に従うが、その制限（特に1及び2に定める制限）は、いかなる場合にも、当該情報が自己の課税目的のために必要でないことのみを理由としてその提供を拒否することを認めるものと解してはならない。
 - 4 この条約（特に1及び2の規定）は、提供を要請された情報が銀行その他の金融機関、名義人、代理人若しくは受託者が有する情報又はある者の所有に関する情報であることのみを理由として、被要請国が情報の提供を拒否することを認めるものと解してはならない。

第21条は、租税事項における相互行政支援を効果的なものにする必要性と、納税者および被要請国の保護措置を講ずる必要性との間で、適切なバランスを取るにあたって、特に重要な規定である（パラ178）。適用対象も、次のように広い。

- * 本条約の対象とするすべての支援の形式に関するもの（第2項 a, b, e, f, g など）
- * 徴収共助のみに関するもの（第2項 h など）
- * 情報交換のみに関するもの（第2項 c, d, 第3項, 第4項 など）

第1項は、この条約のいかなる規定も、対象となる者に対し被要請国の法令又は行政上の慣行によって保障される権利及び保護に影響を及ぼすものではない、と定める。

[パラ179] 第1項は、本条約全体を通じて黙示的に示されていることを、明示的に述べている。被要請国の法令又は行政上の慣行によって保障される権利及び保護は、いかなる意味においても、本条約によって縮減されない。ただし、かかる権利および保護措置について規定する被要請国の国内の法令および行政上の慣行は、本条約の目的および意図を損なうような態様で適用すべきではない（パラ8, パラ24）。

[パラ180] 一部の国の法令には、情報提供者や納税者に対し、行政支援の前に通知を行う手続がある。この手続は、誤りの防止および支援の円滑化に役立つ。ただし、通知手続は、本条約の目的および意図を損ない、要請国の努力を無益なものにするような態様において適用しないことが期待されている。

第2項は、被要請国の支援義務に制限を設ける。

[パラ182] 第2項は、被要請国が該当する制限を設けなければならないという義務規定ではないが、一部の国は、この制限を厳格に実施することを希望する可能性がある。この規定は、

相互主義の原則を反映している。

[パラ183] aは一般原則として、被要請国が自国の法令に抵触する措置をとる義務を負わない旨を述べている。被要請国はまた、自国の法令で規定されていても行政上の慣行において実務上通常使用されない権限を行使する義務も負わない。さらに、被要請国は、自国の法令において可能である場合であっても、要請国がその領域内で保持していない権限を行使する義務を負わない。以上を要するに、被要請国が実施を義務づけられているのは、締約国が共通して有する権限と行政上の慣行のみである。

[パラ184] 租税債権の徴収の期間制限については上記の原則に対する例外がある（第14条）。

[パラ185] bは、公の秩序に基づく制限である。

[パラ186] aとbにいう「措置 (measure)」とは、本条約で規定された支援の形態を指すのではなく、支援を遂行するために当局が実施する国内的行為（証人尋問や調査の実施など）を指す。

[パラ187] cは、特に情報の交換に適用される保護措置である。

[パラ188] 情報は、課税当局が所持している場合または通常の手続によって取得することができる場合は、通常の行政過程において取得することができるものにあたる。

[パラ189] aとcは相互主義を定める。要請国が国内法において行うことができる以上のことを行う義務を、被要請国が負うことはない。これは、より広範な支援の排除を含意するものではなく、被要請国がその要請に従う必要がないということを含意するにとどまる。

[パラ190] 互惠関係の欠如を理由として情報を拒否する権利は、情報がほとんど交換されないという結果を招来する。この望ましくない結果を回避するためのより実際的な解決方法は、要請国が、被要請国が同意するか確信を有していない場合でも、要請を行うことである。同時に、被要請国は、可能な限り、その拒否権の行

使を控えることである。

[パラ191] 被要請国は、本条を理由に情報を拒否するのではなく、提供する情報の性質を特定し、その利用に付された特別な条件（特別な守秘義務要件や納税者への通知など）を指定したほうが望ましいことがある。とりわけ、営業秘密や企業秘密が関係する場合には、そうである。

[パラ192] dにいう「秘密 (secret)」は、過度に拡大して解釈すべきではない。被要請国は、自国の納税者の利益を保護するにあたって、要請された情報の提供を拒否する一定の裁量を付与されているが、意図的に情報を提供した場合には、納税者は守秘義務違反を主張できない。

[パラ193] 締約国は、その守秘義務につき検討する際に、第22条を考慮すべきである。

[パラ194] 一般に、「営業上、事業上……の秘密 (trade, business...secret)」は、相当の経済的重要性を有しており、実際に利用可能であって、それが無権限で使用されることで重大な損害を生ずる事実および状況を意味する。租税の決定・賦課・徴収それ自体は重大な損害をもたらすとは考えられない。

[パラ195] 被要請国は、弁護士と依頼者の間の秘密情報に関連する情報の開示を、当該情報が国内法上開示から保護される範囲で、拒否できる。もっとも、かかる秘密情報に与えられる保護の範囲は狭く定義づけるべきである。ある情報が弁護士＝依頼人特権により保護されるという主張は、それが生ずる締約国の法令に基づき当該締約国においてのみ司法的判断が下されるべきである。

[パラ196] dは、その開示が公の秩序に反するような情報を提供する必要がないことを明示する。この制限は、極端な事例においてのみ関係を有すると考えるべきである。たとえば、要請国における税務調査が、政治上、人種上または宗教上の迫害に動機づけられていれば、このような場合に該当する可能性がある。

[パラ197] eの例は、被要請国が要請国の課

税が没収的であると考えられる場合や、租税犯罪に対する納税者の処罰が過酷であると考えられる場合である。

[パラ198] eにいう「二重課税の回避のための条約……の規定に反する」とは、源泉徴収税率や恒久的施設の定義、課税所得の決定など、二重課税条約に適合しない課税を指す。第24条5項による権限のある当局間の協議の主題になる。

[パラ200] fは、本条約が、同様の状況に置かれた被要請国の国民と要請国の国民との間に差別をもたらすことのないための規定である。

[パラ201] gは、要請国が自国の領域で利用可能な手段を十分に尽くしていないと被要請国が考える場合に、被要請国が要請に従うことを拒否する可能性を開く。しかし、これをひんばんに利用すると、第1条の行政支援義務が弱まってしまうおそれがある。被要請国は、要請国がいまだ自国の領域内で適宜の行動手段を有していると推定する十分な根拠がある場合にのみ、これを利用すべきである。

[パラ202] gの拒否の根拠は、特に徴収共助の場合に、支援要請により被要請国の行政組織に課される追加的な負担である。

[パラ203] 実際には、情報交換と文書送達の場合には、被要請国はgをできるだけ利用しないようにすべきである。

[パラ206] hの例は、被要請国が要請国の租税債権の回収のために負担する費用が、その租税債権の額を超える場合である。

第3項と第4項は、いずれも2010年改正議定書により追加された。第3項は、要請された情報が被要請国の国内での課税上は必要とされない場合における情報交換の義務を明示的に扱った。第4項は、本条約に規定された制限（たとえば第1項や第2項）が、銀行その他の金融機関、名義人、代理人および受託者の保有する情報ならびに所有者の情報の交換を妨げるために利用されないようにすることを意図している。これ

らの条文は、2008年 OECD モデル租税条約の対応する条文に従っているから、それに関する OECD コメントリーに記載された解釈と一般に同一の解釈を与えられる(本報告書はしがき)。

第二十二条 秘密

- 1 この条約に基づき締約国が入手した情報は、当該締約国の法令に基づいて入手した情報と同様に、かつ、個人情報の保護の必要な水準を確保するために必要な範囲内で、情報を提供した締約国が自国の法令に基づいて特定する保護の方法に従い、秘密として取り扱い、かつ、保護する。
- 2 1の規定により入手した情報は、いかなる場合にも、締約国の租税の賦課若しくは徴収、これらの租税に関する執行若しくは訴追又はこれらの租税に関する不服申立てについての決定に関与する者又は当局(裁判所及び行政機関又は監督機関を含む。)に対してのみ、開示される。これらの者又は当局のみが、当該情報をそのような目的のためにのみ使用することができる。これらの者又は当局は、1の規定にかかわらず、当該情報を当該租税に関する公開の法廷における審理又は司法上の決定において開示することができる。
- 3 締約国が第三十条1に定める留保を付している場合には、当該締約国から情報を入手した他の締約国は、当該留保の対象となっている区分の租税のために当該情報を使用してはならない。また、当該留保を付している締約国は、この条約に基づいて入手した情報を当該留保の対象となっている区分の租税のために使用してはならない。
- 4 1から3までの規定にかかわらず、締約国が受領した情報は、情報を提供した

締約国の法令に基づき他の目的のために使用することができ、かつ、当該情報を提供した締約国の権限のある当局がそのような使用を許可する場合には、他の目的のために使用することができる。一の締約国から他の締約国に提供された情報は、当該一の締約国の権限のある当局の事前の許可を条件として、当該他の締約国から第三の締約国に送付することができる。

第1項は、秘密としての扱いについて規定する。

[パラ216] 秘密の尊重は課税当局の権限の系を成すものであり、納税者の正当な利益を保護するために必要である。それゆえ、租税行政間の相互支援が可能であるのは、相手方が共助により受領した情報を適切に秘密として扱うであろうと各国の行政組織が確信できる場合だけである。情報受領国における秘密性の保持は、当該国の法令の問題である。そのため、第1項は、本条約の規定に基づいて受領した情報は、受領国において自国の法令に基づいて取得した情報と同様に秘密として扱い保護すべきである旨を定める。また、プライバシー権が多くの人権文書で認められていることから、2010年改正議定書により、情報を受領する当事国は、自国の法令のみならず、提供当事国の法令において情報保護を確保するために要求される保護措置を遵守すべきである旨を明らかにした。

第2項は、開示に関する定めである。

[パラ217] 入手した情報の開示先は、「締約国の租税の賦課若しくは徴収、これらの租税に関する執行若しくは訴追又はこれらの租税に関する不服申立てについての決定に関与する者又は当局(裁判所及び行政機関又は監督機関を含む。)」のみである。

[パラ218] 入手した情報は、納税者またはその代表者に対しても伝達することができる。徴

収に関する限り、情報は、租税を徴収されるべき他の者に対して開示することができるが、それは徴収のために必要な場合に限る。第22条は、本条約に基づいて受領するすべての種類の情報に適用される。受領国における秘密保持は、国内法の問題である。

[パラ219] 本条約の対象とする租税が多様であるため、第22条が適用される当局の範囲は、二重課税防止条約におけるそれよりも広範となる可能性がある。

[パラ220] 受領した情報の結果として、要請国が納税者の課税所得を調整する場合、当該要請国は、その法令または規則に基づき租税当局以外の当局に対して調整された課税所得の額を通知することがある。このような通知は、要請国が受領した情報自体が開示されない限り、本条の規定に反するものではない。なお、締約国の権限のある当局が受領した情報は、政府文書へのより広範なアクセスを認めている情報開示関連法にかかわらず、第2項に示していない者または当局に対して開示すべきではない。

[パラ221] 受領した情報を正当な者および当局に通知することができるという事実は、その者および当局が任意にこれを開示することができるということを意味するものではない。これらの者および当局は、第2項に記載された目的のためにのみ、これを利用することができる。

[パラ222] 本条第4項の場合を除き、権限のある当局が受領した情報は、第2項に記載された目的にのみ利用することができる。

第3項は、複数の当事国が一部の租税について留保を付した場合について、秘密保護を定める（パラ223）。

第4項は、締約国が受領した情報の他目的利用について定める。

[パラ225] その要件は、情報提供国の法令に基づき他の目的のために当該情報を利用することができ、かつ、当該情報提供国の権限のある

当局がその利用を許可することである。例として、マネー・ロンダリングや汚職、テロリズムに対する資金供与への対処など、一定の優先度の高い事項について、受領した情報を他の法執行機関および司法当局と共有することを可能にする。

[パラ226] 本条約で提示された以外の目的への情報の利用は、プライバシー侵害を招き、個人情報自動処理に関する個人保護のための1981年条約（the 1981 Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data, ETS No. 108）と衝突するおそれがある。しかし、第4項に定める2つの要件が適切な保護措置を構成しているから、本条約にこの点について特則を置く必要はない。

[パラ227] A国からB国に提供された情報に、C国が関心をもつ場合がある。第4項第2文は、このような場合における情報交換の可能性を開く。C国が直接受領することのできない情報をそのような交換によって取得することを避けるため、B国からC国への情報の伝達は、A国の事前の許可を要件としている。

第二十三条 争訟の手續

- 1 この条約に基づき被要請国がとった措置についての争訟の手續は、被要請国の適当な機関にのみ提起する。
- 2 この条約に基づき要請国がとった措置、特に、徴収の分野に関連して、租税債権の存在若しくは額又はその執行を許可する文書に関してとられた措置についての争訟の手續は、要請国の適当な機関にのみ提起する。当該手續が提起された場合には、要請国は被要請国にその旨を通報し、被要請国は当該機関による決定が行われるまでの間、支援に係る手續を停止する。もっとも、被要請国は、要請国の求めがある場合には、徴収を確保するた

めの保全の措置をとる。また、被要請国は、利害関係者から当該手続について通知を受けることができる。そのような通知を受けた場合には、被要請国は、必要に応じて、要請国と協議する。

3 争訟の手続における最終的な決定が下されたときは直ちに、状況に応じ、被要請国は要請国に対し、又は要請国は被要請国に対し、当該決定及び当該決定が支援の要請に及ぼす影響を通報する。

第23条は、要請国または被要請国の当局の取った措置を争う手続を、納税者がいずれの国に提起すべきかを示すものである（パラ228）。具体的な問題を生ずるのが、次の規定についてである。

*14条3項（15年の期間制限）

*21条2項（支援義務の限度）

これらの規定は当局に権限を与えているが、当局が権限を行使しないことによって国内法令において保障されている権利が侵害される場合に、個人が、当局に対してこれらの権限を行使せよと請求できるかが問題となる。この問題の解決は、各国の裁判所による本条約の解釈にゆだねられる。

第1項は、執行措置に関する争訟は、当該措置をとった国の管轄機関にのみ提起すべきであると定める。

[パラ229] 納税者は、租税債権の有無もしくは執行可能性を争うか、または、執行措置自体を争うことができる。租税債権がある国の法令に基づいて成立し、その徴収が他国で行われる場合、いずれの国が争訟の管轄権を有するかが問題となる。被要請国による執行措置はその国でのみ争うことができるのが自明であるので、第1項は、執行措置に関する訴えは当該措置を取った国の管轄機関にのみ提起すべきであることを規定する。

第2項は、要請国のとった措置、特に租税債権の有無または租税債権の額または要請国における執行を認める文書に関するものは、要請国の管轄機関のみに提起する旨を規定する。

[パラ230] 第2項の目的は、納税者が徴収を争うにあたり、疑義をなくすことにある。

[パラ231] 租税債権の有無または額に関する争い、および、徴収が許容し得るかについての問題は、要請国の法令によって規律される。よって、要請国の管轄機関のみがこれらを解決する。本条約は、相殺の許容性については触れていない。

[パラ233] 租税債権またはその執行を認める措置が争われている場合は、要請国は被要請国に通知しなければならない。

[パラ234] 納税者が租税債権を争うことによる徴収の遅延を防ぐために、被要請国は、要請国から依頼があった場合は、納税者に担保を提供するよう要求するか、他の保全措置を講じなければならない。

[パラ235] 第2項は、いかなる利害関係者にも、被要請国に対して訴えについて通知することを認めている。

[パラ236] 第1項と第2項は、この分野において生じうるあらゆる紛争を解決する包括的な規律ではない。とりわけ、要請国によるもの（支援要請を争う訴訟）であれ、被要請国によるもの（支援を行う義務を争う訴訟）であれ、本条約自体の適用を争う訴えを対象としていない。

第3項は、要請国は被要請国に訴訟手続の結果を通知しなければならない旨を定める。

[パラ237] 要請国に不利な判決が下されたり、租税債権の全部または一部が無効となったりした場合、支援要請に影響が及ぶ。そこで、要請国は、被要請国に対し、可能な限り速やかに、その支援要請を続行することを望むか否か、望むとすればどの範囲かを知らせるべきである。同様に、被要請国は、要請国に対し、自国の領域内で提起された訴訟手続の結果を通知すべき

である。

第五章 特別規定

第二十四条 条約の実施

- 1 締約国は、それぞれの権限のある当局を通じ、この条約を実施するために相互に通信する。権限のある当局は、この目的のために直接に通信することができ、かつ、自己に代わって行動する権限を下部機関に与えることができる。二以上の締約国の権限のある当局は、当該締約国間におけるこの条約の適用の方法について相互に合意することができる。
- 2 特定の事案についてこの条約を適用することにより重大な、かつ、望ましくない結果をもたらすと被要請国が認める場合には、被要請国及び要請国の権限のある当局は、相互に協議し、その状況を合意によって解決するよう努める。
- 3 締約国の権限のある当局の代表者から成る調整機関は、経済協力開発機構の支援の下で、この条約の実施及び発展について監視する。このため、当該調整機関は、この条約の一般的目的を推進する措置を勧告する。特に、当該調整機関は、租税に関する事項についての国際協力を強化する新たな方法及び手続の研究のための場として活動するものとし、適当な場合には、この条約の改正を勧告することができる。この条約に署名した国であって、この条約を批准し、受諾し、又は承認していないものは、当該調整機関の会合にオブザーバーとして出席する権利を有する。
- 4 締約国は、調整機関に対し、この条約の解釈についての意見を提供するよう求めることができる。
- 5 この条約の実施又は解釈に関し二以上

の締約国間で困難又は疑義が生じた場合には、これらの締約国の権限のある当局は、合意により当該困難又は疑義を解決するよう努める。当該合意は、調整機関に対し通知されなければならない。

- 6 経済協力開発機構事務総長は、締約国及びこの条約を批准し、受諾し、又は承認していない署名国に対し、4の規定に従い調整機関が提供した意見及び5の規定に基づく合意を通報する。

本報告書は、第24条の全体について、次のパラグラフを設けている。

[パラ238] 第24条の目的はふたつある。(1)当事国間で本条約を履行する際に抛るべき方法を確立すること。すなわち、権限のある当局のチャンネルを通じて履行する。(2)OECDの支援の下に組織する調整機関 (co-ordinating body) を通じた本条約の実施の監視について規定すること。

[パラ239] 多国間の性質を有する本条約の実施を監督するためには、調整機関が必要である。調整機関は、当事国に情報を伝達することができ(第4項参照)、本条約の規定の適用および解釈に関する問題の統一的な解決方法の案出を促進する。

[パラ240] 調整機関はまた、本条約の規定の適用または解釈に関する問題について自らの意見を示すことにより、当事国を支援する。これらの問題は原則として一般的な性質のものであるべきであって、二当事国間に存在しうる個別の紛争に関するものであるべきではない。調整機関は紛争処理機関として設立すべきものではなく、紛争はあくまで、関係国の相互の合意を通じて解決する(第5項)か、他の国際文書(たとえば1957年紛争の平和的解決に関する欧州条約, the 1957 European Convention for the Peaceful Settlement of Disputes)の枠内で解決しなければならない。本条約の一貫した適用および解釈を確保するため、調整機関の意見は、

必要に応じて公開することができる。効率的な活動のために、調整機関は、相互支援に関する条約の適用と解釈に関する経験に関して当事国などから情報を収集する必要がある。

[パラ241] OECDの支援の下で組織される調整機関は、その機能からして、本条約の実施を担当する当局の代表者、すなわち当事国の権限のある当局によって構成すべきである。本条約に署名し、それによって本条約の当事者となる意思を宣言した国には、いまだ本条約を批准していない場合であっても、オブザーバーとして調整機関の会議に出席する権利を与えるべきである。原則として、欧州評議会事務局の代表者も、オブザーバーとして調整機関の会議に招聘される。

第1項は、当事国が本条約の適用について相互に通信する方法を定め、本条約の適用態様について合意の可能性を定めている（パラ242）。

[パラ243] 当事国は、第3条1項dで定義され付属書Bに記載された権限のある当局を通じて相互に通信しなければならない。当該権限のある当局はこの目的のために直接に通信しなければならない。

[パラ244] 権限のある当局は、情報交換などの一部の事項を下部機関に委任することができる。もっとも、多くの場合、二重課税条約にもとづく情報交換は中枢機関に委ねられている。

[パラ245] 行政支援に関する渉外関係のために各国に中枢機関が存在することは、かかる支援の提供が国内的義務の違反となるおそれがあるという理由からも、正当化することができる。支援の提供および受領情報の利用は多くの場合、関係国間で一定の判断の幅を残すから、単一の中枢機関に委任することが最も望ましい。

[パラ246] 行政支援の提供に関する精密な運用方法および考慮すべき手続は、当事国の権限のある当局間の協議に委ねられている。権限のある当局は、海外において権限を行使する際の代表者の役割（第9条の注釈を参照）について

合意したり、自動的情報交換その他の事項（たとえば支援要請ができる事例の最低限度額の設定）につき下部機関による直接接触の規則および手順を定めたりすることができる。

[パラ247] 当事国間の合意は、本条約の実施の円滑化を目的とするものでなければならず、本条約に基づく当事国の実質的な法的義務を軽減する手段として利用することはできない。

[パラ248] 権限のある当局による合意が必要になる一例は、ある国が提供すべき支援または実施すべき業務と、他の国による支援または業務の間に、大きな差異がある場合である。関連するすべての要因を考慮に入れた相互合意の枠内で解決する必要がある。

[パラ249] 権限のある当局による合意が必要となる別の例は、徴収した債権額を要請国に提供する方法である。たとえば、即時支払か、定期的な決済か、相殺の合意か、といったことである。これは為替レートの変動と密接に関連する。この点に関する基本原則は、要請国は自国の通貨建てで債権を有するというものである。第2の基本原則は、被要請国と要請国のいずれも、納付義務のある租税の額に費用・利子を加えた額を超えては、納税者の資産に対していかなる請求権も有しないというものである。最終的に疑問の余地なく定められるべきは、納税者が被要請国の通貨建てでの納付後は租税債務から解放されるという点である。

[パラ250] これらの原則の最善の実施方法は、徴収されるまでは債権は要請国の通貨建てであると被要請国が推定することであろう。そうすると、徴収日における為替レートにより、被要請国の通貨建てでの徴収額が決まることになる。当事国は合意により、要請日のレートで被要請国の通貨に債権を換算することにもできるけれども、そうすると為替レートの変動リスクが高まってしまう。被要請国は、徴収日後の為替レートの変動にかかわらず、受領した額を要請国に送金することになる。このことによって要請国が債権額よりも多いか少ないかの額

を受領した場合、それによる差額はプラスかマイナスかを問わず納税者に一切影響を与えないようにすべきである。また、そのような差額は、送金が不当に遅延されたなどの特段の事情がある場合を除き、要請国の利益または費用にならない¹¹。

第2項は、特定の事案について本条約の適用が重大なかつ望ましくない結果 (serious and undesirable consequences) をもたらす状況を扱う。

[パラ251] 第2項の対象は、第21条と異なり、法原則や国内法の規則、行政上の慣行は遵守されているのであるが、重大な困難 (たとえば経済的・社会的な困難) を生じさせるという状況である。そのような場合、第24条は関係国間での協議を義務づけている。妥協に至らず意見の相違が残った場合であっても、被要請国は本条約を適用する義務を免除されない。

第3項は、調整機関に本条約の実施と発展を監視する任務を与えている (パラ252)。

第4項は、締約国の求めがあった場合に、調整機関が解釈問題について意見を提供することを定める。

[パラ253] 締約国が意見の提供を求める必要は、その国の課税当局の措置と、納税者の行動・訴えとの両方から生じうる。調整機関内での議論は、当事国が予期しない事件や状況について意見を形成する助けになる。これは、本条約の解釈に関する問題の統一的な解決方法の案出を促進する。そのような問題の例は、第21条

2項eにいう「一般的に認められている課税の原則」の解釈である。この文脈において調整機関は助言的機能のみを有していることを銘記すべきである。他の当事国との可能性のある紛争において、調整機関が提供した意見の線にそって論争するか否かを決定するのは、もちろん、意見を求めた当事国に委ねられている。

第5項は、本条約の実施または解釈に関する問題を解決するための手続規則である。

[パラ254] 第5項は、本条約の実施と解釈に関する問題により直ちに影響を受ける国に対し、合意によって問題を解決するよう努めることを義務づけている。それらの国は、合意に達した場合、調整機関に通知する。特定の納税者が関係する場合、この通知は第22条の守秘義務条項の制約の下で行う。

[パラ255] 第5項の目的は、とくに本条約の規定の解釈に関して、生ずるおそれのあるあらゆる問題を解決し、あらゆる疑義を除去することである。たとえば、本条約の署名後に導入されたある租税が、第2条2項により本条約の付属書Aに記載されたものと同一または実質的に類似するものであるか否かといった問題について、協議の枠組を定めている。

[パラ256] 第5項の相互協議手続は、2008年OECDモデル租税条約第25条の相互協議手続とは、射程範囲を異にする。OECDモデル租税条約25条の目的のひとつは二重課税の個別事案を解決することであり、国の立場が納税者の立場に影響するから、納税者に相互協議の申し立ての可能性を与えるべきである。

[パラ257] 本条約の下では、ある国が本条約

¹¹ 租税条約実施特例法11条2項は、日本国が徴収の共助を相手国に要請し、相手国が共助対象国税を徴収した場合には、当該徴収の時に、当該徴収した金額 (外国通貨で徴収した場合には当該徴収時の相手国の為替相場で日本円に換算した金額) に相当する国税を徴収したものとみなす旨の規定を置いた。西方ほか・前掲注8・48頁によると、この解決は、「パラ250で推奨される考え方も整合する」とされており、(1)送金時期にかかわらず相手国の徴収の時点で納税義務が消滅しそれ以後は延滞税がかからないこと、(2)相手国が外貨を徴収すればその後の為替相場の変動リスクを納税者は負わないこと、のふたつの意義を有するものと解説されている。

に従って行動していないと納税者が考える場合、その納税者は、その行動が支援要請に関するものであれば要請国に対して、その行動が要請を満たすために行われた措置に関するものであれば被要請国に対して、それぞれ異議を申し立てることができる。被要請国が本条約に適合しない措置をとった場合、それに対する異議は当該被要請国のみが一方的に管轄し、要請国との協議は必要ではない。それゆえ、納税者に二国間の協議プロセスを開始する可能性を与えることが必要とは感じられなかった。

第6項は、OECD事務総長からの通報規定である。

[パラ258] OECD事務総長は、第4項により調整機関が提供した意見および第5項による合意を、すべての当事国および締約国に通報しなければならない。第5項にもとづく合意が当該手続に参加していない当事国に知られるからといって、合意されたやり方で本条約を適用または解釈するようそれらの諸国を拘束するものと解釈すべきでないことは当然である。当該合意は第5項により合意を行った国のみに関係する。

第二十五条 言語

支援の要請及びその要請に対する回答は、経済協力開発機構及び欧州評議会の公用語の一又は関係締約国が二国間で合意した他の言語で作成する。

第25条は、支援の要請およびその要請に対する回答において用いるべき、言語に関する規定である。

[パラ259] 相互支援を妨げ、遅延させるおそれのある実務上の問題を回避するため、最大限の柔軟性を与えることによって当事国の業務の円滑化を図る、という原則が採用された。当事国は、二国間関係において、欧州評議会および

OECDの公用語のうちのいずれか（英語かフランス語）、あるいは、二国間で同意した他の言語の使用を自由に合意することができる。

[パラ260] 本条約の諸規定において公式な写しを提出すべきものとされている文書についても、翻訳が必要か。関係国は二国間で、要請国は必要な文書の写しだけでなく、合意した言語で書かれたその概要も提出すべきである旨を合意することができる。

[パラ261] 送達される文書に翻訳を付すべきかについては、第17条5項が扱う。

第二十六条 費用

関係締約国が二国間で別段の合意をする場合を除くほか、

- a 支援を行うに当たり生じた通常の費用は、被要請国が負担する。
- b 支援を行うに当たり生じた特別の費用は、要請国が負担する。

第26条は、費用の問題を扱う。

[パラ262] 費用の問題は、国々がこれを理由として重要な要請への対応を断念するおそれがあるため、行政支援にとって重大な障害となるおそれがある。本条の規定は、権限のある当局が相互協議し、二国間で、一般に適用することを希望する規則について合意し、かつ、最重要で費用のかかる事件において解決を見いだすための手続について合意することを可能とする。このような柔軟性は、当事国間における本条約の円滑かつ効果的な実施に必要と考えられる。

[パラ263] 費用負担について二国間の同意がない場合に、第26条は、支援提供に際して被要請国が負担した通常の費用は、要請国による補償を要しない旨を定める。これは、一定程度の互惠関係が前提とされている場合における、一般的な慣行に従ったものである。

[パラ264] 支援提供に際して発生した特別の費用は、二国間に別段の合意がない限り、要請

国が負担すべきである。特別の費用の例は、要請国の要請によって特別な手続の形式が用いられた場合に発生した費用である。また、被要請国がそこから情報を入手した第三者の負担した費用（銀行情報など）である。さらに、専門家、通訳者または翻訳者が必要となった場合の追加費用である。特別の費用が発生するおそれのある個別事案については、締約国間の協議が想定されている。

[パラ265] 徴収については、原則として費用は債務者すなわち納税者に請求される。しかし、納税者から費用を徴収できない場合、誰がそれを負担するかを決めなければならない。締約国は、相互に費用を一切請求しない、あるいは、裁判手続もしくは専門家の助言に関する費用のみを相互に請求する、といった合意をすることができる。要請国に請求される費用は、徴収された租税の額から控除できるであろう。本条約は、被要請国が自らの費用を回収することを妨げるものではない。

第六章 最終規定

第二十七条 他の国際協定又は取極

- 1 この条約に定める支援の可能性は、関係締約国間の現行若しくは将来の国際協定その他の取極又は租税に関する事項についての協力に関連する他の文書に定める支援の可能性を制限するものではなく、また、これらの取極又は文書に定める支援の可能性によって制限されるものでもない。
- 2 1の規定にかかわらず、欧州連合の加盟国である締約国は、この条約が欧州連合の適用可能な規則によって提供される協力の可能性よりも広範な協力の可能性を認めている場合に限り、当該締約国間の関係において、支援の可能性について定めるこの条約の規定を適用することが

できる。

第27条は、他の国際協定または取極（Other international agreements or arrangements）との関係を定める。

第1項は、よりゆるやかな協定を利用できることを明らかにする。

[パラ266] 本条約の目的は、租税事項における国際協力を促進することである。よって、2以上の国が本条約の当事者であり、かつ、この分野に関する規定をもつ他の協定の当事国である場合、最も効果的な文書をあらゆる個別状況で利用可能にすることの確保が、有益である。第1項はそのための定めである。

[パラ267] この原則からして、本条約の適用と他の協定の適用は、独立に検討すべきである。一方で、現行のものであれ将来のものであれ、他の協定におけるより制限的な規定が優先適用されることはない。他方で、よりゆるやかな規定、（たとえば近隣国間における）さらに緊密であるかさらに具体的であるかの協力を定める規定は、本条約の規定に代わって利用できる。実際には、2つの国が本条約と他の協定のいずれの当事者でもある場合、要請国の権限のある当局は、最も効果的であろう文書に基づいて支援を要請することになる。ゆえに、国は、個別事案に最適と考える協定を自由に選択できる。もっとも、ある事案に対して2以上の協定を同時に適用することはできない。というのも、各協定は自己完結的であって、それぞれに特徴および目的を有しており、その規定が他の文書と両立しないかもしれないためである。このことから、第27条は、「影響を与える（affect）」という用語ではなく、「制限する（limit）」という用語を使っている。前者であると、2以上の協定を同時に適用することが可能であるかのようにして、誤って解釈されてしまいかねないからである。

[パラ268] 他の国際協定または取極への言及

はとても広い。それが指すのは、二重課税を回避するための二国間協定や、相互行政支援のための二国間協定、さらに、既存の多国間条約（北欧条約 the Nordic Convention など）である。また、この分野に関する規定を含む社会保障協定もカバーする。

第2項は、2010年に改訂された規定である。
[パラ269] 第2項は、欧州連合の加盟国間のみ適用されるものであって、いかなる意味においても、欧州連合の加盟国と本条約の他の当事国との間における本条約の適用を害するべきではない。

第二十八条 この条約の署名及び効力発生

- 1 この条約は、欧州評議会の加盟国及び経済協力開発機構の加盟国による署名のために開放しておく。この条約は、批准され、受諾され、又は承認されなければならない。批准書、受諾書又は承認書は、いずれか一の寄託者に寄託する。
- 2 この条約は、五の国が、この条約に拘束されることに同意する旨を1の規定に従って表明した日の後三箇月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日に効力を生ずる。
- 3 この条約は、この条約に拘束されることに同意する旨をその後表明する欧州評議会の加盟国及び経済協力開発機構の加盟国については、批准書、受諾書又は承認書の寄託の日の後三箇月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日に効力を生ずる。
- 4 二千十年五月二十七日に署名のために開放されたこの条約を改正する議定書（以下「二千十年議定書」という。）が効力を生じた後にこの条約の締約国となる欧州評議会の加盟国又は経済協力開発機構の加盟国は、いずれか一の寄託者に

対し書面により別段の意思を表明しない限り、二千十年議定書によって改正されたこの条約の締約国となる。

- 5 二千十年議定書が効力を生じた後に、欧州評議会又は経済協力開発機構の加盟国以外の国は、二千十年議定書によって改正されたこの条約に署名し、及びこれを批准するため招請されることを要請することができる。その要請は、いずれか一の寄託者に対して行うものとし、当該寄託者は、当該要請を締約国に送付するとともに、欧州評議会閣僚委員会及び経済協力開発機構理事会に対しても通知する。この条約の締約国となるためにそのように要請する国を招請するための決定は、調整機関を通じ、この条約の締約国の合意によって行われる。二千十年議定書によって改正されたこの条約をこの5の規定に従って批准する国については、この条約は、批准書をいずれか一の寄託者に寄託した日の後三箇月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日に効力を生ずる。
- 6 二千十年議定書によって改正されたこの条約は、一の締約国について効力を生じた年の翌年の一月一日以後に開始する課税期間又は課税期間がない場合には同日以後に課される租税に関する行政支援について適用する。二以上の締約国は、二千十年議定書によって改正されたこの条約を同日前に開始する課税期間又は同日前に課される租税に関する行政支援について適用することにつき、相互に合意することができる。
- 7 6の規定にかかわらず、要請国の刑事法に基づいて訴追されるべき故意による行為に係る租税事案に関しては、二千十年議定書によって改正されたこの条約は、一の締約国について効力を生じた日から、6に規定する日前に開始する課税期

間又は同日前に課される租税について適用する。

第28条は、本条約の署名と発効に関する規定である。第1項から第3項が原始規定であり、2010年議定書により第4項以下が付け加わった。

[パラ273] 第4項は、ウィーン条約法条約第40条5項に従ったものである。

[パラ274] 第5項は、OECDと欧州評議会の加盟国以外の国に本条約を開放するため、2010年に追加された。

[パラ275] OECDと欧州評議会の加盟国以外の国への本条約の開放は、各国が租税目的の透明性と情報交換に関する国際標準を迅速に実施し、新興国と発展途上国が新しい協力的租税環境の便益を確保する、貴重な機会を提供する。

[パラ276] こうして、第5項は、欧州評議会またはOECDの加盟国以外の国は、本条約に署名し、およびこれを批准するため招請されることを要請することができることを定める。要請国を招請する決定は、調整機関を通じ、本条約の当事国の総意により行う。この決定にあたり、当事国は、とくに、当該要請国の守秘義務に関する規則および慣行を考慮することになる。当事国はまた、当該要請国が、透明性および情報交換についてのグローバル・フォーラムの参加国であるか否かも考慮することができる。

[パラ277] 欧州評議会またはOECDの加盟国以外の国であって、2010年議定書発効後に当事国となる国は、2010年議定書によって改正された本条約の当事国になることができるのみである。なぜなら、2010年議定書の発効前においては、欧州評議会またはOECDの加盟国以外の国には開放されていなかったからである。

[パラ278] 第6項は、2010年議定書によって改正されたこの条約が効力を発する日に関するものである。

[パラ279] 第7項は、要請国の刑事法に基づいて訴追されるべき故意による行為に係る租税

事案に関して、第6項の例外を定める。

第二十九条 条約の適用領域

- 1 各国は、署名の際又は批准書、受諾書若しくは承認書の寄託の際に、この条約を適用する領域を特定することができる。
- 2 いずれの国も、その後いつでも、いずれか一の寄託者に宛てた宣言により、当該宣言において特定する他の領域についてこの条約の適用を拡大することができる。この条約は、当該他の領域については、当該寄託者が当該宣言を受領した日の後三箇月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日に効力を生ずる。
- 3 1又は2の規定に基づいて行われたいかなる宣言も、当該宣言において特定された領域について、いずれか一の寄託者に宛てた通告により撤回することができる。撤回は、当該寄託者が当該通告を受領した日の後三箇月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日に効力を生ずる。

第29条は、本条約の地域的適用範囲を定める。

[パラ280] 第29条は、欧州評議会の慣行に従って起草されている。

第三十条 留保

- 1 いずれの国も、署名の際若しくは批准書、受諾書若しくは承認書の寄託の際又はその後いつでも、次に掲げる権利を留保する旨を宣言することができる。
 - a 第二条1bに掲げる区分のいずれかに属する他の締約国の租税に関するいかなる形態の支援も行わない権利。ただし、この条約の附属書Aにおいて、当該区分に自国の租税を含めていないことを条件とする。
 - b 全ての租税又は第二条1に掲げる一

若しくは二以上の区分の租税のみに関し、租税債権又は行政上の罰金の徴収における支援を行わない権利

- c この条約が自国について効力を生じた日に存在する租税債権又は、a若しくはbの規定に基づき事前に留保を付していたときは、当該留保を付していた区分の租税に関する租税債権であって当該留保の撤回の日が存在するものに関して支援を行わない権利
 - d 全ての租税又は第二条1に掲げる一若しくは二以上の区分の租税のみに関し、文書の送達における支援を行わない権利
 - e 第十七条3に規定する郵便による文書の送達を認めない権利
 - f 二千十年議定書によって改正されたこの条約が一の締約国について効力を生じた年の三年前の一月一日以後に開始する課税期間又は課税期間がない場合には同日以後に課される租税に関する行政支援についてのみ、第二十八条7の規定を適用する権利
- 2 その他のいかなる留保も、付することができない。
- 3 締約国は、この条約が自国について効力を生じた後、1に掲げる一又は二以上の留保であって批准、受諾又は承認の際に付さなかったものを付することができる。その留保は、いずれかの寄託者が当該留保を受領した日の後三箇月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日に効力を生ずる。
- 4 1及び3の規定に基づいて留保を付している締約国は、いずれかの寄託者に宛てた通告により留保の全部又は一部を撤回することができる。撤回は、当該寄託者が当該通告を受領した日に効力を生ずる。
- 5 この条約の規定について留保を付して

いる締約国は、他の締約国に対し、当該規定の適用を要求することができない。ただし、当該留保が部分的なものである場合には、当該締約国は、自国が受け入れている限りにおいて、当該規定の適用を要求することができる。

第30条は、留保（Reservations）に関する規定である。

第1項は、締約国が留保できる権利を列挙する。

[パラ281] 本条約の目的は、社会保険料を含み、関税を除く、すべての種類の租税に関する相互行政支援の提供を促進することである。しかし、国は、實際上・憲法上・政治上の理由から、署名時において、本条約の定める全部の支援を他国に対して提供できないことがある。

[パラ282] 国の支援提供能力が制限されているためにその国が本条約にまったく署名できず、それがゆえに本条約の便益を享受することもできず、本条約により他の国に便益を提供することもできないとすれば、不幸なことである。第30条は、署名国が、対象となる租税のタイプや、提供される支援のタイプについて、留保を付したうえで本条約に署名することを可能にするものであり、これによって、本条約の下での相互支援の提供への参加を一定の租税または一定のタイプの支援に制限することができるようにすることを意図している。どのような留保を付することができるかについては、制限を設けている。国が一切の制約なくして望む留保を付すことができたとするならば、相互主義の原則を損なうのみならず、本条約の多国間条約という性質をも損なってしまう。それゆえに、第1項は、第2項と対になって、規定された制限内で留保について国が交渉することのできるシステムを定めているのである。

[パラ283] aは、第2条1項bに掲げる他国の租税について、支援を提供しない権利である。

ただし、その国が、付属書 A において、その区分に該当する自国の租税を記載していないことを条件とする。

[パラ284] a は、中央政府以外のレベルで課される、所得、利得、譲渡収益または純資産に対する租税に関して、また、課税する政府のレベルにかかわらずその他のあらゆる種類の租税に関して、いかなる種類の行政支援の提供についても国が留保を付すことを可能とする。

[パラ285] b は、保全の措置を含む租税債権の徴収に関して、全部または特定の種類の租税について留保を付すことを可能とする。行政上の罰金について徴収を行わない権利も定めている（第3条に関するパラ42参照）。

[パラ286] c は、本条約発効前に存在する (in existence) 租税債権について行政支援を提供しない権利である。これは、本条約が原則として、本条約発効前に存在するものを含むすべての執行可能な租税債権に適用されることに対応する。c はまた、a や b に基づいてなされた留保を撤回した場合にも、適用される。c の趣旨は、発効前に存在する租税債権について行政支援を提供することが困難であるおそれのある国にとって、本条約への加入を容易にすることにある。租税債権が存在するとされるのは、第3条1項c に従い、当該租税が本条約の発効時において納付義務がありかつ納付されていない場合である。

[パラ287] d は、文書の送達について支援を提供しない権利である。

[パラ288] e の趣旨は、自国の郵便サービスを自国領域内の者に対する文書の直接送達のために利用することを承諾できない一部の締約国の特別な要求をみだすことにある。

[パラ289] f は、28条7項に関する留保である。

第2項は、第1項に列挙した権利以外について、いかなる留保を付すこともできないと定める。

[パラ290] 第2項は、第1条の規定を補充し、本条約の交渉による留保のシステムを説明するものである（パラ282参照）。

[パラ291] 第2項の帰結として、留保の宣言は、第1項に含まれる指示に正確に従いつつ、起草しなければならない。したがって、a, b, d に関して、付属書 A に存在するカテゴリー内部で差異を設けることは許されない。他方で、b と c は、国が租税債権の他の要素（租税の元本、利子および徴収費用）について支援を提供する用意があるものの、行政上の罰金の徴収について支援を提供することを望まない限りにおいて、部分的留保を許容している。

第3項は、国が本条約の発効後に留保を付すことを許容している。

[パラ292] 第3項の目的は、国がコミットメントの範囲を変更することを可能にし、本条約の運用や、自国の行政に対する影響を勘案することを可能にすることである。

第4項は、留保の撤回を可能とする。

[パラ293] 留保が撤回された場合、いずれかの寄託者が撤回の通告を受領した日から、通告を行った国は、かかる留保を付す権利を行使していない他の当事国から支援を求められるようになり、これらに関する支援を求めることができるようになる。

第5項は、第1項または第3項にもとづいて付された留保の効果を示す。

[パラ294] 国が留保に署名した場合、留保の対象である租税に関して、または留保の対象である支援の形態に関して、支援を提供することを拒否できる。同様に、かかる支援を他国に求めることができない。

[パラ295] ある国が、租税の特定のカテゴリーについて本条約を適用しない旨の留保を付している場合、その国が提供する情報は、受領国において当該カテゴリーの租税のために利用する

ことができない。それゆえ、社会保険料について留保を付している国が提供した情報は、受領国において社会保険料のために利用できない。このことは、受領国が類似の留保を付していない場合においても、同じである（第22条の注釈を参照）。

[パラ296] ただし、締約国が第30条により特定の種類の租税や特定の支援の形態について他の当事国への行政支援を行わないという一般的な留保を付している場合であっても、その国は、みずからがそれを希望する場合においては、個別の事案について当該支援を提供することを妨げられない。

第三十一条 廃棄

- 1 いずれの締約国も、いずれかの寄託者に宛てた通告により、いつでもこの条約を廃棄することができる。
- 2 廃棄は、1の寄託者が通告を受領した日の後三箇月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日に効力を生ずる。
- 3 この条約を廃棄するいずれの締約国も、この条約に基づいて入手した文書又は情報を保有する限り、引き続き第二十二条の規定に拘束される。

第31条は、廃棄（Denunciation）に関する規定である。

[パラ297] 第31条は、欧州評議会の慣行に従って起草されている。

第三十二条 寄託者及びその任務

- 1 寄託者は、自己に対する行為が行われ、又は通告その他の通報を受けたときは、欧州評議会の加盟国、経済協力開発機構の加盟国及びこの条約の締約国に対し、次の事項を通報する。
 - a 署名

- b 批准書、受諾書又は承認書の寄託
 - c 第二十八条及び第二十九条の規定によるこの条約の効力発生の日
 - d 第四条3又は第九条3の規定に従って行われた宣言及びその撤回
 - e 第三十条の規定に従って付された留保及び同条4の規定に従って行われた留保の撤回
 - f 第二条3若しくは4、第三条3、第二十九条又は前条1の規定に従って受領した通告
 - g この条約に関して行われたその他の行為又は通告その他の通報
- 2 通報を受け、又は1の規定に従って通報を行う寄託者は、他の寄託者に対し、直ちにその旨を通知する。

第32条は、寄託者（Depositaries）およびその任務に関する規定である。

[パラ298] 第32条は、本条約の寄託者、すなわち、欧州評議会事務局長およびOECD事務総長（第2条3項）の任務を定める。

おわりに

以上が、本条約の条文にそくした本報告書の簡単な紹介である。

全体を通覧すると、本条約を貫く考え方として、次のようなものが浮かび上がる。

*相互主義。第1条に関するパラ11が明言するように、支援の提供については、国家間の相互主義の原則が妥当する。相互主義の原則は、いわば、本条約の背骨を成している。たとえば、支援を行う義務には相互主義の原則にもとづく限度が定められており、被要請国には、被要請国または要請国の法令に抵触する措置をとる義務がない（21条2項a、パラ182）。被要請国は、自国の法令に抵触する措置をとる義務がないだけでなく、要請国の法令でできないことをわざ

わが支援してあげる義務もないのである（パラ183）。別の例として、ある国が一部の租税について留保を付せば、その国は当該租税について支援を行う義務もない代わりに、他の締約国に対して当該租税について支援の提供を求めることもできないことになる（30条5項および本報告書パラ294）。

- * 一種の比例原則。本報告書が明示的に比例原則とうたっているわけではないが、要請国と被要請国の協力関係を円滑にするために、双方の国が、支援に伴う便益と負担を十分に考慮し、相手国の立場に配慮して行動することを随所で求めている。たとえば、要請に基づく情報の交換（5条）と比較すると、海外における租税に関する調査（9条）などは、要請国の当局の代表者が被要請国の領域内で公権力の行使の現場に立ち会うというややドラスティックなものである。それだけに、解決に役立つことを確信する場合にはじめて要請すべきであるとか、軽微な事件では要請すべきではないとかの行為規範が推奨されているし（パラ89）、そもそも被要請国が原則として要請を受け入れない旨を宣言する余地も認められている（9条3項）。
- * 納税者の権利利益の確保。納税者の基本的権利の尊重に関する認識は、本条約の前文に明示されているだけでなく、本報告書の序文が冒頭で確認するところである（パラ1）。さらに、本条約21条1項は、対象と

なる者の保護につき、被要請国の法令または行政上の慣行によって保障される権利および保護を縮減することがないとうたっている。この定めは、本条約の全体を通じて黙示的に示されていることを明示的に述べたものとまで、説明されている（パラ179）。いふなれば、本条約の根本精神を示す原則のようなものである。そして、特に重要な点についてこれを具体化するのが、秘密に関する22条と、争訟に関する23条ということができる。

このような考え方に基づく配慮の産物であったにもかかわらず、マルチ税務行政執行共助条約は、1988年1月に署名のために開放されたのちも、多国籍企業や国際商業会議所などの反対に遭い、英独などが署名を拒否するなど、1995年4月の発効までに時間がかかった¹²。その後、透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラムの設立など、国際協力の機運が高まる中で、2010年5月に改正議定書が作成され、日本はようやく2011年11月にこれに署名したのである。

日本の租税専門家にとって、本条約の運用は、これからの挑戦である。本条約と租税条約実施特例法との相互関係や、すでに運用の経験を有する各国の事例など、今後研究すべき点は多い。本稿による簡単な紹介が、そのためのひとつの呼び水になることを期待する。

¹² María Amparo Grau Ruiz, Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims, 120-124 (Kluwer Law International, 2003). 最新の締約国リストは前掲注6のOECDウェブサイトにある。2014年3月19日現在で64か国署名している。