

徴収共助の許容性に関する法的視点

ーレベニユールールの分析を素材としてー

吉村政穂*

要 約

1. 問題意識

企業活動や投資の国際的展開が進むとともに、国境を越えて稼得される所得に対する課税の実効性を確保することが一層求められるようになってきている。実効的な課税を実現する手段の一つが国家間での徴収共助である。この分野での協力は、OECD多国間税務執行共助条例（Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters）の作成・開放やEU統合を進めるヨーロッパ諸国の取組みなど、1980年代以来、長足の進歩を遂げている。

もちろん、そのような「進展」が伴う問題点を指摘する論者も存在する。例えば、他国税法規則により成立した租税債権を、いかなるフィルターを通じて自国での執行管轄権に取り込むかという問題である。その背後には、たとえ共助を認める条約があったとしても、他国税権の行使を自国域内で認めるにあたっては一定の法的問題をクリアする必要があるとの主張が認められる。そこで、本稿では、執行共助という仕組みについて、法的にいかなる分析が可能かということを検討することを目的としている。さまざまな利益（得られる税収、徴税コストなど）の衡量という国家的利益の観点とは異なる、法的な制約が存在するのだろうか。

2. 構成

このような問題意識の下、Ⅰにおいて日本の現状および指摘される問題を簡単に見た上で、本稿は次の点について検討を行う。Ⅱで、わが国に大きな影響を与えるパートナーであるアメリカにおいて、どのような根拠からレベニユールール（租税債権不執行の原則）が主張され、またその適用範囲が変化してきたかを概観・分析する。Ⅲでは、条約を通じた徴収共助について、アメリカはどのような姿勢で臨み、いかなる問題が指摘されてきたかを紹介する。そして、Ⅳにおいて、わが国への一定の示唆を述べる。

3. 主張

本稿において特に明らかにしたい点は、レベニユールールの内容および位置付けが、時代により異なるものであったということである。国家機関の一つである裁判所の行動を規律する法理にすぎないのか、より普遍的な権利・仕組みと関連して理解すべきなのかを検討することが、租税条約を通じた徴収共助に潜む法的問題点を抽出する手掛かりとなる。

また、実際には、議論には明示されない「何か」を守るために、レベニユールールという法理が利用されている可能性がある。その何かを明らかにする作業がより重要であり、本稿ではそれを試みている。

キーワード：国際課税、徴収共助、租税手続法

* 横浜国立大学大学院国際社会科学研究所准教授

I. はじめに

I-1. 問題意識

納税者が租税を滞納した場合には、強制的手法を用いて租税債権の満足を図る途が開かれている（例えば、国税徴収法に基づく滞納処分）。しかしながら、このような執行管轄権の行使は地理的限界を抱え、他国の領域内において強制的手段を執行することはできない¹⁾。この理は、強制力を伴わない手段であっても同様である²⁾。例えば、法的文書の送付や、他国での証拠収集には、制約を受けることになる。

もっとも、企業活動や投資の国際的展開が進む中で、国外において稼得される所得に対する課税、および国内において遂行された事業・投資活動に対する課税の実効性を確保することがより一層求められる。この実効的な課税を実現する手段の一つとして、それぞれの国家が相互に協調し、お互いの税務執行に協力する方策、すなわち国家間での執行共助が挙げられよう。実際、1980年代以降OECD多国間税務執行共助条約（Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters）の成立やEU統合を

進めるヨーロッパ諸国の取組みなど、この分野での協力は長足の進歩を遂げている。本稿は、その執行共助の一つである徴収共助のあり方に焦点を絞り³⁾、その許容性に関する法的視点を抽出することを目的としている。このような問題設定を行うのは、わが国にとっても多国間または二国間での徴収共助を導入・強化することが国際的な租税回避・脱税に対抗する有効な選択肢の一つであることを踏まえ、議論の深化にわずかでも貢献することができればと考えたからである。

I-2. 現状と指摘される問題点

国際的な徴収共助の分野における発展は目まじしい⁴⁾。OECDでの取組みとして成立した多国間税務執行共助条約は、近年でもイギリス、ドイツが相次いで署名するなど漸次参加国を拡大している。これに加えて、OECDモデル租税条約は、2004年以降徴収共助に関する規定（第27条）を置くに至っている⁵⁾。

また、やや文脈は異なるが、EUにおいては、

1) 税務強制調査のような「執行管轄権に基づく強制措置は、原則としてそれぞれの自国領域内に限りみとめられる。したがって、外国の領域に立ち入って執行管轄権を行使できるのは、一般国際法上の根拠があるか、司法共助・捜査共助に関する取極めなど両国間に特別の条約がある場合、または相手国の明示・黙示の同意に基づく場合に限られる。」とされている。山本草二『国際法（新版）』（有斐閣、補訂版、1997）240頁。

2) See, e.g., Asif H. Qureshi, *The Public International Law of Taxation Text, Cases and Materials*, at 309 (Graham & Trotman Ltd, 1994).

3) 国際的な徴収共助に関する包括的な検討として、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353頁（2004）がある。同論文は、わが国が多国間税務執行共助条約に署名・批准するにあたり実際に必要となる問題点を幅広く検証するものとして非常に有益である。本稿は、同論文で取り上げられた論点のごく一部に触れるに過ぎない。

4) See United Nations, Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Tenth Meeting, Geneva, 10-14 Sept. 2001, *Mutual Assistance in Collection of Tax Debts*, ST/SG/AC. 8 /2001/L. 2 .

5) ただし、「一部の国においては、国内法、政策または執行上の考慮によって、本条で想定されるこの種の共助が認められない、もしくは正当化されない、または例えば同様の税体系・執行体制を有する相手国、列挙される税目のみ共助を限定することが求められることがある。この理由のため、本条は、本条に関するコメンタリーパラ1にて掲げられた要素を踏まえ、両国が当該他方の国によって賦課された税の徴収に援助を与えることを合意した場合に条約に規定されるものとする。」との注記が付されている。

単一市場の創設に向けた政策と軌を一にして、税務執行共助の取組みが進められている⁶⁾。その嚆矢として、1977年に「直接税分野における加盟国の権限ある当局による執行共助に関する指令（Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977）」により、所得と資本に対する適正な課税を実現するためにあらゆる情報を交換することが謳われた（1条）。その後1979年に、EC自体の財源として用いられることも考慮して、同指令は付加価値税を含むものへと改められた⁷⁾ほか、92年に物品税⁸⁾、2001年には所得および資本に課される税ならびに保険料⁹⁾と、順次対象を拡張していった。

そして、伝統的に徴収共助に否定的な姿勢をとっていたアメリカ議会（上院）の姿勢も、1995年の米加租税条約の改定にあたって（厳格な条件を満たす特定国との間に限定されるものの）一般的徴収共助¹⁰⁾を認める方向へと転換している面もある。

こういった状況の下で、日本の条約ポリシーに対しても見直しを迫る（迫られることを予見する）議論が登場している¹¹⁾。それらは、共通して外国判決の承認・執行から租税債権（に係る判決）が排除されることを前提とした上での制度構築（条約による対応）を求めている。しかしながら、「見直し」の前提となる、わが国の条約ポリシーを支えていた理念はいかなるも

のだったのだろうか。日本の租税条約における徴収共助規定にはアメリカの条約ポリシーが大きな影響を与えたことが指摘される¹²⁾。そこで、本稿は、アメリカにおけるレベニュールール（外国租税債権不執行の原則）の内容紹介を中心に、徴収共助の導入に関して提起される法的争点を描き出すことを目標とする。

とりわけ、徴収共助に向けた国際的協力関係の「進展」に賛成する論者によってのみ意見が構成されているわけではない。かねてより反対論を鋭く展開しているのが石黒教授である。例えば石黒（2008）は、「基本的人権保障の観点からして、日本国内でできないことが、外国からの共助要請があったからということではできるようになることは、基本的に認められないはずだし、条約上の定めによって上位規範たる憲法上の要請を相対化することもまた、できないはずである。」¹³⁾と指摘する。たしかに、条約を締結することにより憲法上の権利保障がダウングレードされることは許されるべきではない（OECD多国間税務執行共助条約第21条1項参照）。

この点で、石黒（1991）は、徴収共助が租税法律主義（憲法84条）、とりわけその実体的側面との緊張関係をはらむことが軽視されていることに警告を発する。具体的には、パピーアの所説を紹介し、次の2点を指摘する¹⁴⁾。それ

6) See Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel, *European Tax Law* (Kluwer Law International, 4th ed., 2005), Maria Amparo Grau Ruiz, *Conventions on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters and Community Rules: How to Improve Their Interaction?* 2006/4 EC Tax Review 196 (2006).

7) Council Directive 79/1070/EEC of 6 December 1979.

8) Council Directive 92/108/EEC of 14 December 1992.

9) Council Directive 2001/44/EC of 15 June 2001.

10) 徴収共助規定には、一方当事国が賦課した税を他方当事国において徴収するという一般的（徴収共助）規定と、租税条約の特典を受けられない者が当該特典を利用した場合に徴収共助を行う制限的（徴収共助）規定とがある。本庄資編著『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）86頁〔猪野茂執筆担当〕。

11) 例えば、對馬修「国税徴収法施行地外における滞納処分執行について——主としてアメリカ合衆国を対象として——」税大論叢29号90頁（1997）、森・前掲注3）365頁、赤松晃「徴収法の国際的側面——徴収共助に係るOECDモデル租税条約の進展とわが国の方向——」租税法研究33号65頁（2005）。

12) 石黒一憲「ボーダーレス・エコノミーへの法的視座（192）国際課税と抵触法（国際私法）[中-21]」貿易と関税55巻6号（2007）、赤松・同上53頁。

13) 石黒一憲「国境でメルトダウンする人権保障？」西村あさひ法律事務所・西村高等法務研究所編『グローバル化の中の日本法』（商事法務、2008）504頁。

は、(条約に基づく) 徴収共助制度が共助対象たる課税の対象および内容を相手国に白紙委任するものと評価し得る点、および(実質再審禁止との関係で) 司法審査の保障を損なうことへの疑義である。

本稿はこうした批判に目配せし、執行共助という仕組みについて、法的にいかなる分析が可能かという視点を探ることを目的としている¹⁵⁾。さまざまな利益(得られる税収、徴税コストなど)の衡量という国家的利益の観点とは異なる、法的な制約が存在するのだろうか。また存在するとして、それはどのような議論として構成されるのだろうか。

I-3. 検討の方針

このような問題意識の下、本稿は次の点について検討を行う。II-1で、わが国に大きな影響を与えるパートナーであるアメリカにおいて、どのような根拠からレベニユールール(租税債権不執行の原則)が主張され、またその適用範囲が変化してきたかを概観・分析する。II-2では、条約を通じた徴収共助について、アメリカはどのような姿勢で臨み、いかなる問題が指摘されてきたかを紹介する。そして、IIIにおいて、わが国への一定の示唆を述べる。

II. アメリカにおける議論

徴収共助(およびその他の外国公法の適用・承認)に対するアメリカの姿勢については、Dodge (2002) による記述が非常に簡潔であり、かつ興味深い。本節での検討を始めるにあたり、その記述¹⁶⁾に従って概要を紹介することは理解の一助となろう。

レベニユールールの存在にも拘らず¹⁷⁾、アメリカが締結している租税条約のいくつかが一般的徴収共助の規定を含むものであることはよく知られている。その条約に対して議会でなされ

た議論や留保を見ることにより、現在の条約ポリシーが形作られた経緯を具体的に示すことができる。

1939年にスウェーデンとの間で締結された条約は、他方の国の国民が負う納税義務について徴収共助を行うべきことを定めていた。その直後に締結されたフランスとの条約は、その共助の対象を他方の国の国民のみならず第三国の国民にまで広げるものであった。ところが、1946年の改定によって、この米仏租税条約に

14) 石黒一憲「国際倒産と租税」ジュリスト981号80頁(1991)参照。

15) 徴収共助の実装にあたっては、①対象となる租税の範囲、②対象となる人的範囲、③当事国の義務、④納税者の権利保障といった点に関する検討が必要である。Vitaly S. Timokhov, *Collection Assistance- Enforcing Tax Judgements across Borders: How Collection Assistance Can Overcome Limitations of the 'Revenue Rule'* (Part 2), 14 J. Int'l Tax'n 20 (Sept. 2003).

16) William S. Dodge, *Breaking the Public Law Taboo*, 43 Harv. Int'l L.J. 161, 202-7 (2002).

17) もちろん、レベニユールールの存在と徴収共助を許容する条約の存在とは、それ自体が矛盾を来すわけではない。そもそも自らの同意に基づく条約において他国の主権(的権利)の自国内での実現を認めることは主権の喪失とはならないし、かえって相互主義を要求する契機ともなる。何よりも、その他国の租税法を知悉した上で条約を署名・批准するか否の判断を行う機会が行政府および議会に与えられるのであり、後述するレベニユールールの実質的根拠に反するものとはならない。Alan R. Johnson, et al., *Reciprocal Enforcement of Tax Claims through Tax Treaties*, 33 (2) Tax Law. 469, 470 (1980).

しかし、そうでありながら、レベニユールールに「抵触」するとの言明がなお意味を持ち得ることに注意しなくてはならない。

おける共助規定が自国民をも含むものに改められたことが産業界からの反発を招くこととなった。自国の裁判所による審理なしに租税の徴収を行うことは適正手続（due process）に違反するということである¹⁸⁾。このような反対論を汲み取った結果として、自国民（米国民）に対する徴収共助には応じないとの方針が確認され¹⁹⁾、これは同時期に交渉が行われていたデンマーク、オランダとの間の条約でも踏襲された。もっとも、対象者の範囲から自国民を排除するものではあったが、この段階では一般的徴収共助の定めが置かれていたことになる。

1950年代に入ると、批判の対象は一般的徴収共助そのものに及ぶ。その際に根拠とされたのは、適正手続ではなく、レベニューールの判例であった。例えば、公聴会において、当時米国外国貿易評議会（National Foreign Trade Council）の租税問題特別顧問であったMitchell B. Carrollによって、「英国及び米国の判例上確立した原則に反している」との批判がなされている。これに対し、レベニューールの存在ゆえに条約の規定が必要である旨の応答が課税当局からなされたようであるが、上院小委員会の結論は、「各当事国の政府は、関係する条約において認められる減免措置が当該便益に値しない者によって享受されることのないことを確保するためにのみ他方の租税を徴収することができると理解するという条件」を付した上で批准するというものだったのである^{20) 21)}。

この一連の議論によって、アメリカの条約政策は定められた。例えば、その後のフランスと

の条約改定（1969年）においても一般的徴収共助の規定は存置されたが、そのような取扱いには、旧条約を踏まえた例外的なものであることが強調されるに至っている²²⁾。この姿勢が転換されるのを見るには、1995年の米加条約の改定を俟たなければならない。

以上が、Dodge（2002）が素描するアメリカの条約ポリシーの形成過程である。ここからは、いくつかの疑問が浮かび上がってくる。その第一は、議論におけるレベニューールールの用いられ方である。判例法理としてのレベニューールールが、行政府・議会の条約締結権を拘束し得る原理として認識されていたことは、その実質的根拠として想定されていた利益への関心を呼び起こさせる。果たして、レベニューールールとは一体いかなる内容・根拠を有するものなのであろうか。

第二には、適正手続とレベニューールールとの関係である。仮に共助の対象から自国民を除くロジックとして裁判所における審理が重視されるならば、当該裁判所での実質審理を忌避するレベニューールールの理解如何によっては、たとえ条約によったとしても徴収共助は不可能となる。適正手続をこのように理解することによって、議論は袋小路に導かれているように感じられる。

Ⅱ－１．レベニューールールの成立・発展

Ⅱ－１－１．Mansfield原則

レベニューールールの成立は、18世紀の英国にさかのぼる²³⁾。その発端は、民事事件におい

18) Dodge, *supra* note 16, at 203 note 293.

19) しかしながら、必ずしも自国民を対象に含めることが憲法上の問題を生じると考えられていたわけではなく、政治的な理由によるものだろう。Alan R. Johnson, *Systems for Tax Enforcement Treaties: The Choice between Administrative Assessments and Court Judgments*, 10 (2) Harv. Int'l L.J. 263, 290 (1969).

20) S. Rep. No. 82-1, at 21 (1951).

21) Dodge (2002) には言及がないが、適正手続条項に基づく告知・聴聞の要求に際しての権利・特権区分論が影響していたのであろうか。「権利」－「特権」区分論につき、さしあたり松井茂記『アメリカ憲法入門〔第6版〕』（有斐閣、2008）277頁参照。

22) See also Johnson, *supra* note 17, at 474-5.

23) この原則に関する邦語文献として、中里実「国際租税法上の諸問題」総合研究開発機構編『多国籍企業の法と政策』（三省堂、1986）222頁以下がある。

て、関税法・印紙税法違反を理由として契約の無効を主張する場面であった。例えば、いわゆる Mansfield 原則の先駆けとなった Holman v. Johnson, 98 Eng. Rep. 1120 (1775) では、商品の代金支払いを求める原告に対して、被告は、当該商品は英国の関税を逃れる目的で密輸されたものであり、原告も不法な目的を知って密輸に携わった以上、その契約は無効であるとの主張を行った。この Holman 事件において、Mansfield 卿は、「他国の財政法を認識する国はない ([N]o country ever takes notice of the revenue laws of another.)」ゆえに、当該契約自体は完全に有効であるとの判断を示したのである。フランス関税を回避する目的で虚偽の航路を記載したこと（当時はそのような記載が慣行となっていた。）が詐欺 (fraud) に該当するかが争われた Planche v. Fletcher, 99 Eng. Rep. 164 (1779) でも、この主旨は繰り返して述べられている。

これら代表的な判決を見てわかるように、いわゆる Mansfield 原則そのものは、他国の財政法（違反という目的）が私法上の行為に影響を与えないことを、しかも傍論として述べるにすぎない²⁴⁾。また、Mansfield 卿の言明には、特段の理由付けがなされていないことも指摘される。

しかしながら、同時代において、他国の財政法を執行することのないこと、および他国の（公）法または権利を潜脱する目的が契約の有効性に影響を与えることはないことは、近代国家における一般的な慣行として確立しているものと認識されていたことは確かであろう²⁵⁾。

Ⅱ－１－２．アメリカにおけるレベニユールールの発展

（１）レベニユールールの理論化²⁶⁾

このような Mansfield 原則は、アメリカにおいても継受されていた。例えば、フランス印紙税の未納により、同国法においては無効とされるべき手形の有効性が争われた Ludlow v. Van Rensselaer, 1 Johns. 94 (N.Y. 1806) では、「我々は他国の財政法を執行するために裁判官席に座っているわけではない」との言明を見ることができる。

こうしたレベニユールールの系譜は、州外での徴収権行使を制限する法理としても現れた²⁷⁾。Maryland 州および Baltimore 市が、かつて居住者であった者に対する個人財産税に係る租税債権の存在を Maryland 州の裁判所において確認し、New York 州における承認・執行を求めた事件²⁸⁾では、同州裁判所は、租税（債権）の成立は契約によるものではないことを述べた上で、他国刑事法を裁判所において執行しないとの原則は税収を守るために課される他州の制裁金徴収にも適用されること²⁹⁾、および Maryland の租税法を執行することを求める礼譲 (comity) は New York 州には存在しないことを確認し、当該納税者の抗弁を支持した。とりわけ「財政法は他国において効力を持たないというのは広く認識された原則である」(Marshall v. Sherman, 148 N.Y. 9 (N.Y. 1895)) との言い回しを引用している。

この引用された前者の判決 (Pelican Insurance 判決) により、レベニユールールと外国刑事法についての執行禁止の原則³⁰⁾が結びつ

24) See, e.g., William J. Kovatch, Jr., *Recognizing Foreign Tax Judgments: An Argument for the Revocation of the Revenue Rule*, 22 Hous. J. Int'l L. 265, 274 (1999).

25) See Dodge, *supra* note 16, at 171.

26) 本節は、Brenda Mallinak, *The Revenue Rule: A Common Law Doctrine for the Twenty-First Century*, 16 Duke J. Comp. & Int'l L. 79, 83 (2006) の記述を参考としている。

27) 英国においては、Municipal Council of Sydney v. Bull, (1909) 1 K.B. 7.

28) Maryland v. Turner, 132 N.Y.S. 173 (1911).

29) Citing State of Wisconsin v. Pelican Ins. Co., 127 U.S. 265 (1888).

30) 刑事法執行の禁止も、そもそもは没収が債権の執行という形で実現されるのを防ぐためであった。William S. Dodge, *The Public-Private Distinction in the Conflict of Laws*, 18 DUKE J. COMP. & INT'L L. 371, 389 (2008).

けられたことが指摘されている³¹⁾。

また、これに加え、憲法上の適正手続との関係が問題とされた事件も存する。例えば、Colorado州が州内所在の資産に対する遺産税を州外居住者に賦課するにあたり、州内での手続を完了した上でNew York州裁判所による執行を求めたHarbeck事件³²⁾では、管轄権の範囲を超えて課税権を行使し、徴収可能な租税債権を成立させ得ない場合には、自州のみならず、他州の助力を得ることもできないとの判示がなされた。その引用された判例³³⁾を手がかりとすれば、管轄権を有しない裁判所による審理によっては適正手続を満たさないと考えを裏付けとするように思われる³⁴⁾。

いずれにせよ、これらの考え方には、他国の公法的規制から（自国民の）私権を守るという視点において共通することが認められる。しかしながら、アメリカにおけるレベニューールの理解に大きな影響を与えるのは、こうした先例の積み重ねによる議論の深化ではなく、Hand判事による理論化の試みであった³⁵⁾。特に、民事事件において他国の財政法や刑事法の存在を無視するという役割を担っていたレベニューールが、他（国）の租税債権徴収のために裁判所を利用することを妨げる法理として拡張されたこと³⁶⁾を説明するには、何らかの理論的基礎を用意することが求められたのである。

やや長くなるが、Moore事件³⁷⁾におけるHand判事の論旨を引用する³⁸⁾。

：当該州自身の「定着した公序」に反する

ならば、通常の債務であったとしても、裁判所は他州において成立した債務の認識をしない。そのため債務の内容の吟味は必ず留保されているし、当該州の政策に合致しないと判断される可能性は存している。そして、その問題が私人間で生じた場合には厄介なことではないが、他州と自州市民との間、あるいは自州に一時的に滞在するにすぎない者との関係に触れる場合には異なった様相を呈する。他州の公的命令に係る規定に判断を下すことは裁判所の権限を超える、あるいは超えることになろう。なぜなら、それは国家相互の関係に関するものであり、かかる関係を処理することを裁判所は能くせず、他の機関がその任を与えられているからである。そんなことをすれば、同胞をひどく当惑させる結果をもたらすかもしれない。財政法にも同様のことがあてはまる。財政法が州の存立にとって重要なことは、刑事法の場合と変わりがないからである。およそ裁判所は、それらの法が適切か否かの判断をすることなしに遂行し得ない審尋であれば、これを行うべきではない。

ここで重視されているのは、権力分立の視点である。「大統領は、上院の助言と承認を得て、条約を締結する権限を有する。」（アメリカ合衆国憲法第2条第2節第2項第1文）³⁹⁾と規定されていることから、他国の刑事法・財政法を評価する役割を期待されているのは、まずは行政府・議会だとの理解を前提に、裁判所が他国の

31) Dodge, *supra* note 16, at 172.

32) State of Colorado v. Harbeck, 133 N.E. 357 (N.Y. 1921).

33) See, e.g., Pennoyer v. Neff, 95 U.S. 714, 733 (1878).

34) ただし、ただし、管轄権を有する裁判所において審理がなされている場合に、その租税債権を承認・執行しないことの根拠とはならない点に注意が必要である。

35) See, e.g., Dodge, *supra* note 16, at 173, Mallinak, *supra* note 26, at 86.

36) Todd Lowther, *Pasquantino v. United States: The Supreme Court's Misstep in Prosecuting International Tax Fraud under the Wire Fraud Statute ? A Bruise and a Band-Aid*, 7 Hous. Bus. & Tax. L.J. 332, 108-9 (2007).

37) Moore v. Mitchell, 30 F.2d 600 (2d Cir. 1929).

38) *Id.*, at 604.

39) 本稿におけるアメリカ合衆国憲法の邦訳については、松井・前掲注21を参照した。

刑事法・財政法の適切さを審査するに至る可能性は控えるべきとしている。

当該結論自体は、他州の司法手続に対して「十全な信頼と信用 (full faith and credit)」(同憲法第4条第1節)⁴⁰⁾を求める最高裁判決⁴¹⁾により覆されることとなるが、ロジックそのものは、レベニューールの実質的根拠として大きな影響を与えることとなった。

ここにおいて、レベニューールの建前は、私権の保護から、他国主権に対する配慮へと転換を迎えたと評価できる。ただし、実際に外国租税債権(に係る判決)の承認・執行に関する問題が裁判所に持ち込まれるのは、20世紀後半に入ってからである。そのため、司法を通じた徴収共助の可能性はなお開かれた問題であった。

(2) 司法を通じた徴収共助の可能性

A 直接的な徴収共助

British Columbia州において伐採事業を行っていた米国居住者が伐採税を納付していないことを理由として、同州は同州最高裁判所に賦課処分の登録を行った上で、その承認・執行を求めてアメリカの裁判所に訴訟を提起した⁴²⁾。同州の法律によれば、この登録には判決と同じ効果が認められていた。

この訴訟について裁判所は、礼譲によって一般的に外国判決の承認・執行を認めているアメリカにおいても、レベニューールによって租税債権は例外とされること、また租税債権については相互主義が重要であり、同州との間ではそれを満たしていないことを理由として挙げている。また、レベニューールのあり方については、Moore事件におけるHand判事の論旨を引用した上で、行政府・議会の判断、すなわち

租税条約による修正の可能性があったにも拘らず条約中に徴収共助を認める規定が存在しない事実も、レベニューールがなお維持されていることを主張する一助とされた。その結果、「レベニューールは何世紀も我々とともにあり、法体系にしっかり埋め込まれている。堅固な根拠がその導入当初に存在したし、現在も失われていない。もしルールを変更することがあったとしても、それは政治部門によることが望ましい」と結論付けた。

こうして、外国租税債権にレベニューールが適用されることが改めて確認され、判決の承認・執行という手続を通じて外国租税債権の実現が図られる可能性は否定された。しかしながら、レベニューールの内容として、およそ裁判所において外国租税法をまったく認識しないことを求めるわけではない。その外延を明らかにするため、さらにいくつかの裁判例を見る必要がある。

B 間接的な徴収共助

外国租税債権に係る(外国)判決の承認・執行を求めることは許されないことを前提に、実質的に外国租税債権の実現・保護に向けた訴訟がアメリカ法に基づいて提起される事例が存在した⁴³⁾。その請求の根拠がアメリカ法にあれば、外国租税法の適否を審査することを回避するというレベニューールの射程は及ばないことにもなりそうである。

例えば、カナダの煙草税を逃れるため組織的に密輸が行われた事件に対して、アメリカ国内で刑事・民事ともに訴訟が提起されたものの、刑事事件において控訴裁判所の結論は分かれたことが指摘される⁴⁴⁾。すなわち、カナダ税収を詐取する目的での州際通信の利用として、連邦通信詐欺違反で起訴された複数の事件におい

40) 他州の行為に対する十全な信頼と信用を各州に義務付けることによって、単一国家の統合された一部 (integral parts of a single nation) となることが期待されている。

41) Milwaukee County v. M. E. White Co., 296 U.S. 268 (1935).

42) British Columbia v. Gilbertson, 597 F.2d 1161 (9th Cir. 1979).

43) Dodge, *supra* note 16, at 176-180.

44) *Id.*, at 177.

て、United States v. Boots⁴⁵⁾は「機能として、カナダ関税法の刑事訴追を行うに実質的に等しい」と述べて有罪判決を覆したのに対して、United States v. Trapilo⁴⁶⁾では通信詐欺罪がもたら仕組み（scheme or artifice）に注目したものである（詐欺の成功は要件としていない）ことから、「カナダ財政法の有効性を審理する義務はなく、レベニュールールが当然関係するというわけではない。」と判じたのである。

このように判断が分かれていた状況で生じたのが、2005年のPasquantino事件⁴⁷⁾である。同事件では、カナダの物品税を逃れることを目的として、電話でアルコール飲料を注文した上で、当該飲料の数量をごまかしてカナダ税関を通過した。そこで、カナダ物品税を免れるために州際通信を用いたことが通信詐欺法違反に該当するか否かを判断するにあたって、レベニュールールとの関係が争われたのである。

連邦最高裁は、結論を導く前提として、免脱された物品税収に対する権利は「財産（property）」たり得ることを確認し、通信詐欺罪の構成要件に該当することを認める。その上で、レベニュールールとの関係については、当該犯罪が立法された1952年時点の概念を参照すべきことを述べ、レベニュールールは「外国の租税債権の徴収を禁ずる点にその核心がある」と整理する。たしかに当初のレベニュールールは、当時の高関税によって生じていた通商活動への障壁を軽減することが動機となっていたが、その後は刑事法とのアナロジーによって説明されてきたことを指摘し、立法時点においてどのような内容を有していたかに重点を置いて議論を進めている。すなわち、（レベニュールールが

定立された19世紀とは異なり）財政法の間接的執行を禁ずる側面は、1952年時点では、すでに確たるものではなくなっていた（unsettled）ことを指摘するものである。

加えて、レベニュールールの実質的根拠との関係からも本件の検討が行われている。第一に、外国主権に関する政策を司法部門が扱う点への配慮については、議会によって定められた法に基づいて行政府が訴追の判断を下した以上、裁判所が外交政策に不当に干渉するものではないとした。第二に、外国租税法に関して判断を行う裁判所の能力への疑念については、あくまで連邦刑事訴訟規則において外国法を考慮することが前提とされていることから問題がないと応答している⁴⁸⁾。

以上、最高裁は、レベニュールールの1952年当時の内容として外国租税債権の徴収禁止という中核を除く外延部分は曖昧であること、そして、外国租税の徴収を目的とするものではなく、アメリカ国内での犯罪を罰することを目的とする審理はレベニュールールに反しないことを明らかにしたといえる。

これらは、刑事事件において他国財政法を考慮することの可否が争われた事件だが、外国政府が当事者となって民事RICO（Racketeer Influenced Corrupt Organization）法に基づく損害賠償を求めた民事事件も存する⁴⁹⁾。控訴裁判所は、レベニュールールの存続という節を設け、その根拠について詳細な検討を行っているため、ここで取り上げて検討したい。

裁判所が挙げる根拠は、主権の尊重、司法府の役割・能力、そして権力分立である。主権の尊重という根拠については、課税の有無・税率

45) 80 F.3d 580 (1st Cir. 1996).

46) 130 F.3d 547 (2d Cir. 1997).

47) Pasquantino v. United States, 544 U.S. 349 (2005). 邦語文献として、渡邊卓也「密輸による税の免脱と連邦通信詐欺法の適用——Pasquantino v. United States, 544 U.S. 349 (2005)」比較法学40巻3号167頁（2007）。

48) この点につき、他国の判断を先取りすることはレベニュールールに違反し、カナダが免脱された租税債権を確定するのを待って判決を下すべきだったとする論者もいる。Lowther, *supra* note 36, at 115. 翻って考えるならば、本件判決は、国内法によって許容されている場合には、自ら外国法の解釈適用を行うことも認められるという立場を採用していることになろうか。

49) Attorney General of Canada v. R.J. Reynolds Tobacco Holdings, Inc., 268 F.3d 103. (2d Cir. 2001).

の設定が当該国の政策判断の結果たり得ることを認めながらも、必ずしもすべての局面を説明する原理ではないと結論付けている。第二に、司法府の役割・能力に関しては、国際関係について政治部門の優位性を認めた上で、条約ポリシーとして徴収共助には伝統的に消極的な姿勢をとっていたことを指摘し、レベニユールールにより司法府が外国租税債権の実現を差し控えることはこのような政策と整合的だと判断している。

また、レベニユールールに対する批判に言及している点も、本判決の特色である。例えば、道徳や商業活動に対して不適切なインセンティブを与えてしまうこと、刑事法とのアナロジーへの批判などが触れられている。さらに、レベニユールールが外国国家によるその領域内での行為について審査を行わないとする国家行為理論 (act-of-state doctrine)⁵⁰⁾ と同様の憲法的構造を持ちながら⁵¹⁾、一方はその存在を無視し、他方はその有効性を前提にするという点で矛盾がある、とカナダ政府が主張していたことも紹介されている。いずれも、裁判所が外国法の有効性に関わらないための手法であることは裁判所も認めている。

(3) レベニユールールに対する批判

ここまで見てきたように、レベニユールールはその内容を変質させながらも、アメリカ判例法の中に根付いている。その根拠は、先例の存在、刑事法とのアナロジー、ならびに他国主権に対する謙譲および外交に関する権限を担う政治部門との分立とまとめることができる。

しかしながら、この法理に対する批判もまた

長く存在することも確かである⁵²⁾。上記の根拠と対照するものをまず挙げるならば、重商主義時代のイギリスにおいて成立したという時代的限定⁵³⁾、現代的な税は制裁としての性格を有していない点、そして外国法の適用結果が公序に反するか否かを私法関係で審理していることとの平仄、といったものになろう⁵⁴⁾。また、Restatementにおいては、レベニユールールを裁量的なものにすぎないと理解している点も指摘される⁵⁵⁾。

確かに、レベニユールールが成立した時代においては他国の公法的規制によって自国民の商業活動を無効にすることへの否定的評価が存在し、その前提が現在の国際通商関係に単純に妥当するわけではない。もっとも、この批判はレベニユールールの内容の変遷を説明する一要素となり得ても、Moore事件以降採用されるロジックに対する十分な批判とはいえないのではないか。すなわち、他国主権への謙譲、そしてそれを前提に外交関係における権限配分の矩を守るという根拠から、外国の租税徴収に係る判断に関わらないとの決断をした法理と理解した場合、上記批判は当たらない。

ただし、カナダ政府が主張したように、他国の財政法を考慮の外に置くことが、判断を差し控える唯一の選択肢ではない。他国主権への謙譲という側面からは、国家行為理論との不均衡を指摘するR.J. Reynolds事件での批判は、一定の説得力を有するように思われる。したがって、Hand判事の採用した理論のもう一つの側面——外交関係形成における政治部門への謙譲——が、より大きな意義を有していたと考えるべきではないだろうか。特に、この裁判所の姿

50) Banco Nacional de Cuba v. Sabbatino, 376 U.S. 398 (1964).

51) すなわち、両者ともに、政治部門に委ねられている外交政策を阻害しないために司法府が謙抑的態度を採用するというロジックに裏付けられている。

52) See, e.g., Millinak, *supra* note 26, 119.

53) 加えて、先例としての弱さも指摘される。Kovatch, *supra* note 24, at 274.

54) Barbara A. Silver, *Modernizing the Revenue Rule: The Enforcement of Foreign Tax Judgments*, 22Ga. J. Int'l & Comp. L. 609, 613 (1992).

55) Restatement (Third) of Foreign Relations Law of the United States § 483 (1987).

勢は政治部門の決断により覆し得るものであり、相互主義の実現のためには有益な選択とも評価できる⁵⁶⁾。

Ⅱ－１－３．小括

ここで、Ⅱの冒頭で掲げた問題を振り返ってみたい。第一に、条約ポリシーをめぐる議論におけるレベニュールールの位置付けについては、たしかに行政・議会の行動をも制約する実質的根拠を有する判例法理として認識されていた時期があるということは言えそうである。その定立当初においては、外国の刑事法・財政法から自国民の私権を守り、ひいては通商を活発化するとの目的が背後にあったものと考えられるし、それを適正手続との関係によって説明する試みも存在した。しかしながら、20世紀中葉には、外国の租税債権の徴収を禁ずる点にその核心があるものと認識され、外交関係の構築を担う政治部門への配慮という点に実質的根拠が求められるに至る。この理解に立てば、政治部門をも拘束する原理としてレベニュールールを捉えることは困難となる。

第二は、適正手続とレベニュールールとの関係であった。仮に外国租税の徴収（共助）にあたって裁判所における聴聞の機会が重視されるならば、レベニュールールを理由として裁判所における実体審理を回避することは、論理的に徴収共助を排除することに帰着することを指摘した。この問題は、第一のようにレベニュールールを理解するならば、政治部門の判断に委ねられていることになる（政治部門が許容する場合には、当然裁判所における実体審理が可能となる。）。もっとも、徴収において（アメリカの）裁判所による聴聞の機会を付与するという

前提は欠くことのできない仕組みなのだろうか。

例えば、Johnson（1969）は、租税条約に基づく徴収共助を実現する手法たる2つの可能性、すなわち司法ルートと行政ルートという2つの可能性を比較検討するものである。その比較において、費用面や効率性という観点に基づく選択と納税者の手続保障の観点に基づく選択とが正反対の方向を指し示すことを前提に、その均衡点は相手国の法体系に応じて異なることを指摘する⁵⁷⁾。

また、両者のルート選択は、徴収共助の前提として行政上の決定で足りると考えるか、それとも司法判断を経ていることを要するかという論点と関連し得ることが指摘されている⁵⁸⁾。その論旨としては、課税国（要請国）において司法審査を経ることにより当該課税国の恣意的な賦課処分の抑制が図られているのであれば、外国判決の承認・執行という司法ルートによって徴収を実現することが素直だというものである。ただし、果たしてそのような対応関係が望ましいものとして評価されるかは疑問である。論理的には、他国における司法審査を以てアメリカにおける適正手続を満たすものと判断し得るかは独立に評価されることとなろう。当然ながら、他国による徴収共助を得るためであったとしても、その与えられる手続保障が適正手続条項に違反する状態を作出することは許されない⁵⁹⁾。換言すれば、国際的な文脈における適正手続の意義は曖昧であるが、正当な理由なしに国内における徴収に際して保障される程度を下回ることはできないと一般論としてはいえそうである⁶⁰⁾。そこで、次に、他国租税債権の執行にあたって適正手続（聴聞の機会）が具体的に

56) しかしながら、相互主義の判断を政治部門に委ねるには、訴訟の当事者が公的主体か否かによって峻別すれば足り、私人に（他国の公法的規制を免れるという）不当な利益を与える必要はないとの指摘もある。Dodge, *supra* note 16, 226.

57) Johnson, *supra* note 19, at 293.

58) Johnson, et al., *supra* note 17, at 484.

59) *Id.*, at 483.

60) *Id.*

どのような位置付けを与えられるべきか考察を加えることとしたい。

及び帳簿検査のために当該被要請国に入国することを認める。

Ⅱ－２．租税条約を通じた徴収共助

Ⅱ－２－１．原則的ポリシー

前述のように、1930年代前半には一般的徴収共助を許容する租税条約が締結されていたものの⁶¹⁾、その後のポリシー転換によって、制限的徴収共助が原則とされるようになっていく。それらを裏付ける根拠とされたのが公の秩序(Public policy)である⁶²⁾。

1947年のフランス条約改定にあたって示された消極的姿勢は、①制限的徴収共助の採用、および②自国市民への適用を否定するという原則を形作ることとなった⁶³⁾。この原則的立場は、2006年米国モデル租税条約まで一貫して維持されている。26条7項および8項は次のように規定している。

7項 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努める。この規定は、いずれの締約国に対しても、当該締約国の主権、安全保障に抵触し又は公の秩序に反することになる行政上の措置をとる義務を課するものではない。

8項 要請を受けた国は、要請国の代表が調査対象とされる者の同意を得て行う面接

Ⅱ－２－２．例外

しかしながら、1995年の米加租税条約第3次プロトコルによって、一定の場合には一般的徴収共助が選択肢となり得ることが示された。米加租税条約第27A条により示された仕組みでは、「最終的に決定された(finally determined)」租税を対象とするものとされ、またその税目に制限はない。ただし、被要請国は徴収義務を負うわけではない(may)ほか、納税者が個人である場合には、徴収対象となる租税の課税時期において被要請国の市民であること、また納税者が法人その他法的主体である場合には、課税時期において被要請国の法律により成立したものであることを立証したときには、徴収共助の対象から除かれることが明らかにされている。後者は、市民に対する課税権を留保しているアメリカが、他国の居住地主義課税を前提に徴収共助を行うことへの躊躇があったと指摘される⁶⁴⁾。

もっとも、現在のアメリカの条約ポリシーとしては、一般的徴収共助規定を許容する方針に全面的に転換したというわけではない。ALI報告書で示されたように⁶⁵⁾、従来の原則を修正するにあたっては適正手続と相互主義に関する考慮が主たる役割を果たすべきという考えに従ったものといえよう。ここでは、こうして例外的に一般的徴収共助規定が採用される指針を知る

61) 国際連盟では1927年には執行共助に関するモデル条約草案が作成され、国際的な執行協力の機運は高まっていた。大蔵省財務通報部「二重課税及び脱税防止に関する政府専門家会議について」国税庁『国際租税協定関係の参考資料集』(1951) 25頁〔初出、財務通報(昭和4年5月10日)〕。Vitaly S. Timokhov, *Collection Assistance--Enforcing Tax Judgements across Borders: How Collection Assistance Can Overcome Limitations of the 'Revenue Rule'* (Part I), 14 J. Int'l Tax'n 34, 38 (June 2003)。

62) *Id.*

63) このような議会(上院)の消極的姿勢が、レベニューールの根拠の一つとして挙げられることもある。Canada, F.2d at 116。

64) Brian J. Arnold, *New Protocol to Canada-U.S. Treaty Addresses Estate Tax Issues, Limitations on Benefits, and Mutual Assistance*, 9 Tax Notes Int'l 859, 863 (19 Sep. 1994)。

65) The American Law Institute, *Federal Income Tax Project, International Aspects of United States Income Taxation II, Proposals on United States Income Tax Treaties*, May 13, 1991, at 124。

ことが有益だと思われる。

租税合同委員会（Joint Committee on Taxation）によれば、他国との間に徴収共助を行うか否かの「分析は、広範な政策問題の分析とともに、当該外国政府の法体系や個人の権利保障がアメリカのそれと比較して親和的なものかといった、当該外国政府の租税の実体的および手続的な側面の評価と関係する。」とされている⁶⁶⁾。Timokhov（2003）は、これをさらに①締約国が市民および居住者に認めている法的・手続的保障の同質性、および当該保障が徴税手続に対して適用されるか否か、②合意した手続が適正、実効的、かつ効率的に執行されるか否か、そして③両国が執行共助によって得る潜在的利益が即時かつ実質的なものであり、コストを上回るものとなるか否かという3つの要素に注目すべきものと敷衍している⁶⁷⁾。アメリカの徴収共助に対する姿勢を分析する上で、この理解が参考になるものと考ええる。そして本稿の問題意識からは、国庫にとって利益があるかという視点（③）ではなく、①の法的要素について更なる検討を加えることとする。

法的・手続的保障の同質性という観点からは、修正第5条との関係すなわち聴聞・告知の機会付与という原則が想起される。同条は、「何人も、法のデュー・プロセスによらずして生命、自由もしくは財産を剥奪されない。」と規定し、行政の行為が財産権や市民の身体の日

由を制限する場合には、一般に裁判所手続類似の告知・聴聞が要求されている⁶⁸⁾。

この視点から詳細な検討を加える文献として、Brown（1989）による議論⁶⁹⁾が有益である。彼によれば、一般的徴収共助に消極的な上院の姿勢は、外国の租税から自国民を守りたいという欲求に加えて、行政による徴収共助と修正第5条（適正手続）との関係を問題視するが故だという⁷⁰⁾。その上で、適正手続との関係は、絶対に越えられない障害というわけではないとし、以下のように分析を加える。

合衆国憲法は条約に優位する以上、適正手続を無視して徴収共助の手続を定めることはできない。従って、ただの情報交換と異なり、現に財産を強制的に剥奪する行動をとる局面では、適正手続条項を固守しなければ、実際になされた徴収共助が合憲と認められるとは考えられない⁷¹⁾。

ただ、すでに争う余地のなくなった租税債権については、外国において判決を得たことを以て、適正手続の要求を満たしたと見ることができると指摘する。アメリカの裁判所において、そのような判決が審理されるならば、当該裁判所が事物管轄または人的管轄を欠くことを納税者が立証しない限りは、承認・執行がなされることとなろう。

その一方で、行政のみによる徴収共助となると、より困難な問題となる。すなわち、行政に

66) Joint Committee on Taxation, *Explanation Of Proposed Protocol To The Income Tax Treaty Between The United States And Canada Scheduled for a Hearing Before the Committee on Foreign Relations United States Senate on May 25*, at 43 (May 23, 1995).

67) Timokhov, *supra* note 61, at 39-40.

68) 松井・前掲注21) 277頁。

69) Karen B. Brown, *Allowing Tax Laws to Cross Borders to Defeat International Tax Avoidance: The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 15 Brook. J. Int'l L. 59, 94-104 (1989).

70) その他の可能性として、①適正手続なしに財産が奪われる可能性、②アメリカの徴収手続を外国租税の徴収に用いるべきという主張を行う者が少ないこと、③アメリカ政府が他国の政策実現の手段として利用されることへの反対、④徴収を強化することで自由な資本移動を妨げ、徴収のよりルーズな国に逃避してしまうのではないかという不安が挙げられている。Id., at 95 note 170.

71) Id., at 97. なお、租税法分野におけるデュー・プロセス理論の展開を分析する邦語文献として、松井茂記「非刑事手続領域に於ける手続的デュー・プロセス理論の展開（1）～（5）」法学論叢106巻4号21頁・同6号44頁・107巻1号72頁・同4号62頁・同6号20頁（1980）、高木英行「米国連邦税徴収行政における手続的デュー・プロセス」早稲田法学会誌54巻53頁（2004）参照。

よる徴収手続は、(事後的に)聴聞の機会が与えられており、本案で納税者が勝利すれば救済が与えられることを前提に憲法適合性が認められていると考えられる。そうだとすると、アメリカの内国歳入庁によって徴収される外国租税債権(またはそれに係る判決)に対する実体審理が遂行される当該外国において、米国内の財産、権利を強制的に奪われる手続的保障として、アメリカと同等の保護が付与されていることが求められることになる⁷²⁾。または、外国租税の徴収にも、アメリカ国内における争訟の機会を付与することにより、その問題を回避する(と同時にそれに伴う煩雑さを負担する)ことになろう⁷³⁾。

しかしながら、このように論じた上で、Brown (1989) は、その外国において争訟の機会(一定程度の適正手続)が与えられているならば、必ずしもアメリカの租税を徴収すると同等の手続を要求する必要はないと述べる⁷⁴⁾。その場合アメリカの徴収当局はその外国租税徴収のための媒体に過ぎず、アメリカにおける徴収と同等の手続保障を満たす必要はないと主張する。

行政による徴収手続が、事後的な聴聞による保障を前提に憲法適合性が認められているとの視点は、アメリカの条約ポリシーを理解する上

で有益ように思われる。ただし、それを覆すための立論としてBrown (1989) の主張を一般化することは困難であろう⁷⁵⁾。

II-2-3. 評価

レベニューールは裁判所を拘束する法原理であって、政治部門の判断を制約するものではない。そのため、条約によって徴収共助の途を開くことを妨げるものではない。

しかしながら、条約による徴収共助の可能性も合衆国憲法の枠内でのみ認められることに注意しなくてはならない。その視点から、条約相手国の法的・手続的保障に注目する現在の条約ポリシーは説明できるかもしれない。アメリカにおける同等の手続的保障が課税国において付与されていれば足り、必ずしもアメリカの裁判所において実質再審の可能性が開かれている必要はないという理解に立つものと捉える可能性である⁷⁶⁾。

また、一つの仮説として、租税条約の発展・解釈が国内法(憲法)と同様の柔軟性を有してはいない点も意味を持ち得るように思われる。ある一時点における保障を条約によって固定化することで、その後の判例法理の発展を手続に反映させる可能性を摘み取ってしまう。この点の調整をいかに図るかは問題であろう。

72) *Id.*, at 98.

73) 例えば、OECD 共助条約の批准の検討に際して、条約に基づく情報提供の要請があった場合には関係する納税者にその旨通知し、それに異議を提出する機会を付与する措置を導入することを財務省・内国歳入庁が表明したように、納税者に一定のセーフガードを与えるべきとの議論が導かれる。See Bruce Zagaris, *Exchange of Tax Information Policies at the Millennium: Balancing Enforcement with Due Process and International Human Rights* (2001). <<http://www.freedomandprosperity.org/zagaris2.PDF>>

74) *Id.*, at 99-100.

75) 例えば、外国徴収当局の媒体と認めるためには、事前にその対象範囲が具体的に特定されている必要があるように思われる。

76) 適正手続条項の適合性については、①公権力行使によって影響を受ける利益、②用いられる手続による過誤の可能性および付加的・代替的な手続が持ち得る価値、そして③追加的な手続による負担の増大や迅速に決定を下すことによる利益、といった要素を衡量して判断がなされることになる。See *Mathews v. Eldridge*, 424 U.S. 319 (1976).

Ⅲ. 結びにかえて

以上見てきたように、レベニューールの内容および位置付けは、時代の変化に伴い変質をしている。その現代的意義は、国家機関の一つである裁判所の行動を規律する法理にすぎず、より普遍的な権利・仕組みと関連して理解されているわけではない。ただし、政治部門の権限において締結される条約については、（国庫に利益をもたらすかという視点とあわせて）納税者の手続保障の関係からの制約が存在する。

この制約はわが国にも同様にあてはまり、執行共助（徴収共助）を拡大するためには、租税の賦課・徴収に及ぶ適正手続（憲法31条）保障⁷⁷⁾との整合性を図る必要がある。例えば、要請国（課税国）における手続保障が、わが国憲法の求める適正手続の水準に達しないにも拘らず徴収共助規定を設ける場合には、納税者の争訟の機会を確保するため一定のセーフガードまたは補完的な手続を用意することが必要になるとの議論も成立するのではないか。その可否を判断する前提として、わが国における賦課・徴収手続に保障される「適正」さの内容を明らかにすることが課題となろう。

なお、この点のみでは、先述の石黒教授の問題意識に十分に応えるものではない。条約に基づく徴収共助制度が共助対象たる課税の対象および内容を相手国に白紙委任するものだという主張は、アメリカの議論の中に直接発見することはできなかった。ここに、執行管轄権の問題

を軽視するアメリカの姿勢を見て取ることも可能ではある⁷⁸⁾。しかしながら、そもそも他国がその立法管轄権の（国際法上正当な）範囲内において⁷⁹⁾ 制定した租税法に関して、委任立法と類似した関係を見出すことは妥当なのだろうか。

たしかに、わが国憲法において、納税義務を成立させる法規範（課税要件）と租税の賦課・徴収の手続を定立する権限は国会（法律）にのみ与えられている（84条）。この課税要件法定主義と、他国の（正当な）立法管轄権によって成立する納税義務をわが国公権力により強制的に実現する局面とは、まったく同視されるものなのだろうか。個人の自由領域（財産権）を侵害するにあたっては国民代表（国会）による同意を経なければならない（いわゆる「代表なければ課税なし」）という租税法律主義の中核からすれば、何らかの形で国会の関与が必要なことは間違いない。本稿の分析の範囲を超えるが、これが条約承認の手続で足りるか、それともより具体的な同意が求められるのかは慎重に検討しなければならない⁸⁰⁾。

また、このような問題意識は、執行共助の進展に伴って指摘される懸念との関連性も意識させる。例えば、Cockfield（2007）は、国際的な情報交換の進展に対する懸念を、経済的懸念と社会的懸念、そして政治的懸念の3つに整理する（次表参照）。その中には、これまで行っ

77) 最判平成4年7月1日民集46巻5号437頁参照。金子宏『租税法〔第13版〕』（弘文堂、2008）74頁は、「租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならない。またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならない。」と述べ、公正な争訟による解決の機会が付与されていることも（租税法律主義の一内容たる）手続的保障原則から要請されることを示唆している。

78) 石黒・前掲注13）507頁。

79) もちろん当該他国以外の国の領域内で執行管轄権を行使することは、当該国の同意がない限り排除される。注1）参照。

80) その際には、刑事執行共助における「双方可罰性」要件が参考になるかもしれない。石黒・前掲注13）505頁。

てきた分析とは視点が異なるものの、有益な示唆を含んでいるように思われる。それは、政治的懸念、とりわけ民主過程からの遊離という要素であり、具体的には、OECDのような国際機関において決定される事項が増加し、各国民の民主過程からの距離が遠のくことによって、いわゆる「民主主義の赤字」(democratic deficit)が生じ、民主主義的な価値が蔑ろにされるという懸念である⁸¹⁾。

同じく、国際課税においてしばしば持ち出される「主権」概念に付与されている意味を分析する試みとして、Ring (2008)がある⁸²⁾。これは、特に国際機関への権限移譲における(租税法分野での)言説・議論を広範に取り上げるものであるが、その含意の一つとして、民主的側面(民主的説明責任／民主的正統性)に注目した言説があることが指摘される⁸³⁾。すなわち、国際機関等への権限移譲によって治者と被治者の乖離が生ずるとともに、移譲先組織への関与のあり方(ガバナンス)を問題視する言説として主権への注意が提起されるというのである。

ここでは問題提起のみにとどめるが、「私人

の立場」に立った考察⁸⁴⁾では汲み取れない、より大きな文脈に位置付けた検討が必要のように思われる。

最後になるが、Timokhov (2003)は、ヨーロッパ諸国が採用するアプローチとの乖離を指摘する。すなわち、ヨーロッパにおいては、必ずしも税制・法制が十分に発展していない途上国・移行国とも徴収共助規定を含む租税条約を締結する傾向が見られると指摘する⁸⁵⁾。Timokhov (2003)は、それらの国において租税法を刑事法よりも純粹に行政法の一つとして捉える姿勢が強いという点、および透明性を欠く資本輸入国という側面を有する(途上)国を利用した脱税への警戒感があるとの分析を示す⁸⁶⁾。また、途上国が同規定を濫用し、制裁的または政治的な意図から課税を行う可能性を認識しつつも、そのような課税が資本輸入への阻害要因となることを踏まえれば、現実には起こりがたいことを指摘している。徴収共助に消極的な姿勢を示すアメリカとヨーロッパのアプローチとを分ける要因は何か、さらなる検討が必要である。

表 1

経済的懸念	社会的懸念	政治的懸念
①実効性への懸念 ②コンプライアンスコスト ③執行コスト	①プライバシー侵害への懸念 ②濫用への懸念 ③手続的保障	①(情報共有等を担う国際機関の)民主過程からの遊離 ②他国(例えばタックスヘイヴン)の租税政策との衝突

81) Arthur Cockfield, *A Law and Technology Perspective on Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange*, 20 (2007).

82) Diane Ring, *What's at Stake in the Sovereignty Debate?: International Tax and the Nation-State*, *Virginia Journal of International Law*, Vol. 49, 2008.

83) その第二は、地方分権・対地方(州)関係への注意喚起であり、第三は、競合する主権(課税高権)相互の衝突(税収配分、税を通じた社会・経済政策)に焦点を当てるものとして現れる。

84) 石黒・前掲注13) 504頁。

85) 例えば、オランダは2000年前後にアルメニア、ベラルーシ、クロアチア、エジプト、エストニア、カザフスタン、ラトヴィア、リトアニア、マケドニア、ロシア、ウクライナ、ウズベキスタン、パネズエラといった国々と徴収共助規定を含む租税条約を締結している。Timokhov, *supra* note 61, at 42.

86) *Id.*, at 42.

参 考 文 献

中里実「国際租税法上の諸問題」『多国籍企業の法と政策』231頁（三省堂，1986）

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）

Brown, Karen B., *Allowing Tax Laws to Cross Borders to Defeat International Tax Avoidance: The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 15 Brook. J. Int'l L. 59 (1989).

Dodge, William S., *Breaking the Public Law Ta-*

boo, 43 Harv. Int'l L.J. 161 (2002).

Grossman, Andrew, *Conflicts in Cross-border Enforcement of Tax Claims*, ExpressO (2007).
〈http://works.bepress.com/andrew_grossman/1〉.

Qureshi, Asif H., *The Public International Law of Taxation Text, Cases and Materials* (Graham & Trotman Ltd, 1994).

Ruiz, Maria Amparo Grau, *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims* (Kluwer Law International, 2003).