

課税目的の情報交換制度のグローバル化と 国内裁判所の役割

藤 谷 武 史

I. 本稿の目的

「国家主権の中核」(最判平 21・10・29 民集 63 卷 8 号 1881〔1887〕頁)に位置づけられ¹⁾、他の国際経済法分野²⁾とは一線を画した発展経路を辿ってきた租税法分野にも、グローバル化の波は着実に押し寄せている。その中でも近年特に急速な展開を見せているのが、各国の課税当局間の租税情報交換を中核とする、租税手続法の国際的側面である³⁾。本稿は、この中でも特に、国際的な租税情報交換手続における国内裁判所の役割に焦点を絞り、検討を加える。

国際的な租税情報交換を巡っては、経済のグローバル化に伴う国際的な脱税・租税回避への対抗手段としての不可欠の重要性、さらには、執行管轄権の制約によって規定されてきた国際課税の制度設計の今後の展開に及ぼすインパクト⁴⁾、が指摘される一方で、制度設計と実践の両面において国境を越えた税務調査の対象となる納税者や利害関係人の権利保障への配慮が十分ではないとの懸念が指摘されている⁵⁾。本稿もこうした先行業績の問題設定に連なるものであるが、以下の2点において多少の差別化を試みるものでもある。

1) 租税法分野においては比較的最近まで「国際公共利益」の存在は懐疑的に捉えられてきた。議論状況の俯瞰として参照、増井良啓「日本における国際租税法」ジュリスト 1387 号 (2009 年) 95 頁。

2) 国際租税法を国際経済法の一分野に位置づける例として、例えば松下満雄＝米谷三以『国際経済法』(東京大学出版会・2015 年)、中川淳司＝清水章雄＝平覚『国際経済法 (第 2 版)』(有斐閣・2012 年)。

3) 参照、増井良啓「租税手続法の国際的側面」宇賀克也＝交告尚史編『現代行政法の構造と展開 小早川光郎先生古稀記念』(有斐閣・2016 年) 199 頁。国際的な租税行政共助には、租税情報交換のほかに徴収共助・文書送達があるが、実務的重要性が特に大きいのは情報交換である (同・202 頁)。

4) 増井良啓「国際課税の制度設計」瀧圭吾＝北村導人＝藤谷武史編集担当『現代租税法講座第 4 巻 国際課税』(日本評論社・2017 年) 3 頁, 8 頁以下。

5) 吉村政穂「国際課税における金融口座情報の共有体制の確立」金子宏＝中里実＝J. マーク・ラムザイヤー

第1に、一般論として、税制の適正執行と納税者の権利保障を車の両輪として（どちらかに偏することなく）両立すべきことは当然であるが、具体的にどのようなバランスをとるかは、各論的検討を要する難しい問題である。そこで本稿は、国内外で2017年に現れた、国際的租税情報交換に関わる2つの判決——欧州司法裁判所のBerlioz Investment Fund SA事件2017年5月16日先決決定と、東京地裁平成29年2月17日判決（未公刊・裁判所ウェブサイト）——を取り上げ、具体的事案に即した検討を試みる⁶⁾。

第2に、規範定立・裁定を超越的立場から行う（ことが規範的に期待しうる）主体が存在しないグローバルな政策実現過程においては、この過程に関与する様々な主体が各々重視する価値や利害・動員可能なリソースに着目しつつ、その相互作用の結果として規範の動態を評価する視点が、法規範的観点からの議論を補完するものとして重要である⁷⁾。本稿は、国際的租税情報交換の文脈で、国内裁判所が、納税者の権利保障は無論のこと、税制の適正執行に向けた情報交換制度の運用の質的向上においても、いかなる積極的役割を果たしうるか、という観点からの検討を加える。

本稿の構成は以下の通りである。第II節では、租税法分野における「政策実現過程のグローバル化」の特徴を素描し、本稿の主題である国際的な租税情報交換制度をその中に位置づける。第III節では、租税情報交換の基本構造と法的課題について確認した上で、欧州司法裁判所におけるBerlioz事件先決決定と、わが国の東京地裁の平成29年判決を紹介し、検討を加える。第IV節では、租税法分野においてグローバル化する法執行の局面における国内裁判所の役割について、第III節の検討を手掛かりに、試論的考察を加える。裁判所の役割というと紛争解決・権利救済の局面（本特集では第3グループ＝村西論文・横溝論文・原田論文が扱う）に位置づけられる面もあろうが、むしろここでは両者の連動、すなわち裁判所の関与ないしその不在が執行面にもたらすインパクトが意識されることになる。

編『租税法と市場』（有斐閣・2014年）544頁、一高龍司「所得課税に係る情報交換を巡る動向とその含意」租税法研究42号（2014年）39頁、原田大樹『行政法学と主要参照領域』（東京大学出版会・2015年）83頁、増井・前掲注3論文201頁。

6) 欧州における展開については、既に増井良啓「課税情報の交換と欧州人権条約」法学新報123巻11・12号（玉国文敏教授古希記念論文集・2017年）333頁が、2015年末までの判例の展開を紹介・検討している。本稿は同論文のフォローアップの意味も有する。

7) 本稿筆者のこうした考え方については、藤谷武史「グローバル化と公法・私法の再編」浅野有紀＝原田大樹＝藤谷武史＝横溝大「グローバル化と法学の課題」浅野有紀他編『グローバル化と公法・私法関係の再編』（弘文堂・2015年）333頁、361-362頁を参照されたい。

II. 租税法分野における「グローバル化」の特徴

分析概念として「国際化」と「グローバル化」は区別されるべきである、という考え方⁸⁾によれば、租税法はまさに「国際」的な枠組み、すなわち主権国家を基本単位としつつ国家間の相互連携によって国境を越える問題に対応するアプローチ、がごく最近まで支配的な法分野であった(1)。しかし、2000年代に入り、租税手続法の国際的側面において生じた急激な展開は、いまだ国際レジームと呼ぶには至らないとしても⁹⁾、主権国家から自律した規範形成過程やピア・レビューによる事実上の拘束力、ある種の「国際公共価値」の主張を伴うという意味で、一定の「政策実現過程のグローバル化」の様相を呈しつつあるように思われる(2)。

1. 国際租税法の原型——競合する課税管轄権の相互調整

国際租税法は、伝統的には、国境を越えて行われる経済活動に対して、複数の国家が税収を獲得するために競合的に課税管轄権を主張する結果として生じる国際的二重課税の場面を想定し、これら課税権の調整・配分を行う規範の体系として発展してきた¹⁰⁾。その基本型は、クロスボーダー経済活動が行われる領域を支配する国家(源泉地国)による物的繋がりを根拠とした課税管轄権と、当該経済活動の成果を享受する者が居住する国家(居住地国)による人的繋がりを根拠とした課税管轄権との間に生じる競合を、両当事国が二国間租税条約を締結し相互に課税権の行使を制限することで調整することにあつた。いわば、課税管轄権の「過剰」を「引き算」により解決することを目指す規範の体系と言えよう。当事国は、課税権の部分的放棄による財政上の損失よりも、二重課税の排除による国際通商・投資の円滑化が自国経済にもたらす利益が大きいと考える場合に限り、相手国との間に二国間条約＝「契約」を結ぶのであり、それを反映して、国際租税法は、密接な経済

8) 藤谷・前掲注7論文336頁および具体的適用例として同「グローバル化と『社会保障』」浅野ほか前掲書206頁、209-222頁を参照されたい。

9) 「国際レジーム」は、それが構成員たる主権国家から一定程度自律した政策形成過程としての実質を備える点で「政策実現過程のグローバル化」の一類型に位置づけられる(参照、原田大樹『公共制度設計の基礎理論』(弘文堂・2014年)18頁以下)。増井良啓「国際課税における手続の整備と改革」日税研論集71号(2017年)1頁、33頁は、紛争処理機関の不在を挙げて、「国際課税の現状は、いまだレジームの形成を確認できるところに至っていない」と指摘する。

10) 国際租税法の黎明期における議論状況について参照、瀧圭吾『所得課税の国際的側面』(有斐閣・2016年)。本文に示したような国際租税法の規範構造の特徴については、藤谷武史「国際租税法の法源と規範構造」瀧ほか編『国際課税』(前掲注4)29頁以下、を参照されたい。

的關係を有する国々の間での二国間租税条約のネットワークとして発展してきた¹¹⁾。国際租税法のこうした基本的性格は、例えば、今日に至るもなお紛争解決を担う国際的なフォーラムが確立せず、当事国課税当局間の相互協議および国内裁判所による租税条約の解釈という分権的なプロセスに委ねられている、という現状にもみてとれよう。

さて、20世紀後半に如上のような国際租税法秩序が出来上がってみると、今度は「敢えて自らの課税を減免することで企業・投資・資産を誘致しようとする」国々の存在が問題視されるようになる。「タックス・ヘイブン」として知られるこれらの国や地域の淵源は少なくとも20世紀前半に遡る¹²⁾が、これらが1980年代以降に大きな問題として認識された背景には、1970年代以降のブレトンウッズ体制の弛緩＝資本移動の自由化と国際金融市場の再活性化、という事情があった。これら国や地域の存在が惹起する問題——OECDはかつてこれを「有害な税の競争」と位置づけて対抗運動を試みた¹³⁾——は、国際租税法の当初の課題であった国際的二重課税とは対極の性質を有する。ここでは、課税管轄権の「過少」ゆえに、あたかも水が低きに流れるがごとく、高税率国の課税ベースが資本の国際的移動を通じて事実上浸食される状況が問題視されているのである。先に、国際的二重課税への租税条約による対応を「契約」の類比で説明したことに準えて言えば、これは一国の租税政策が他の国々の租税政策にもたらす「外部性」の問題であり、いわば不法行為法が扱う状況に接近する。そのため、二国間租税条約のネットワークという「契約」的アプローチはうまく機能せず、多国間のガバナンスの枠組みが必要となる。ただし、これはあくまでも、福祉国家の財源を賄うために、自国居住者（企業や個人）の全世界所得に対する高い税率を維持する必要がある先進国の観点からみた評価に過ぎない。しかるに租税政策は国家主権の中核であり、国際的に共有された（そこから逸脱する一国の租税政策を「不法な侵害」として認定するための）実体的なベースラインは存在しない¹⁴⁾。前

11) ただし、その発展をOECDモデル租税条約等の多国間の非拘束的な枠組みが媒介したという側面は指摘できる。この点についても先行業績は多いが、本稿筆者自身による整理として、藤谷武史「国際租税法における規範形成の動態—国際的フォーラムの変容と国内法体系への影響」中里実＝太田洋＝弘中聡浩＝伊藤剛志（編）『クロスボーダー取引課税のフロンティア』（有斐閣・2014年）42頁を挙げておく。

12) ロナン・パラシ＝リチャード・マーフィー＝クリスチアン・シャヴァニュー（青柳伸子 訳）『「徹底解剖」タックスヘイブン』（作品社・2013年〔原著・2010年〕）。

13) OECD, Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue (1998). その後の顛末も含めた概観として、増井良啓「Havens in a storm を読む—『有害な税の競争』をめぐる言説の競争」租税研究620号264-277頁（2009年）が示唆に富む。

14) かかる実体的ベースラインの存在を主張する学説の紹介と評価については、増井・前掲注1論文を参照されたい。なお、統一市場を掲げるEUにおいてすら、域内通商への影響が大きい付加価値税に関するEU法的規律（および近時特に注目される、税制及び税務執行上の税の軽減に対する国家補助（State Aid）規制のインパクト）を除けば、租税政策はなおも各国主権に留保された領域となっている。

例外的に、その租税政策が当該国の財政を持続不可能なものとする場合には、一国の財政破綻がもたらす国際通貨秩序への悪影響に鑑みて、国際通貨基金協定4条に基づく加盟国経済政策の監視（surveillance）のよう

述の「有害な税の競争」プロジェクトが、実体的側面（無税・軽税率による資本誘致）への対抗策としては早々に頓挫したことには、相応の理由があったといわざるを得ない。

2. 租税手続法の国際的側面の進展 — 「グローバル化」の萌芽？

(1) 「透明性」=情報を軸とした国際的枠組みの発展

2000年代に入ると、OECDを中心とした国際的な取り組みの重点は、同時期にG7（後にG20）傘下の金融安定化フォーラム（FSF）と金融活動作業部会（FATF）が主導した金融分野におけるマネーロンダリング規制の進展とも次第に歩調を合わせつつ、「非協力的な国と地域」における「税制・税務執行の透明性の欠如」や「実効性ある租税情報交換の欠如」へとシフトした¹⁵⁾。新たなキーワードは「透明性」であり、「非協力的な国・地域」が提供する厳格な銀行秘密法制、緩やかな金融・法人規制、租税情報交換への消極姿勢が、先進国（高税率国）の企業や富裕層個人が所得や資産の帰属を不明確にし、先進国の課税を免れることを助長すること¹⁶⁾が問題の焦点とされた¹⁷⁾。

実体的租税政策と同様、自国領域内で銀行や法人にいかなる規制を課すかについても、本来は各国の領域主権に属する事項であるが（特に銀行秘密については、スイスやルクセンブルク等が頑強に抵抗していた¹⁸⁾）、「高税率国が正当に行使しうるはずの（自国居住者に対する）課税管轄権の行使を阻害する環境を作り出している」との主張は、各国の立法

な国際的な干渉が正当化される余地があろう。

15) 参照、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（2011 年）253 頁、吉村・前掲注 6 論文。

16) 「タックス・ヘイブンに隠された富」という語感からはともすれば「これらの国・地域の領域内に財産が隠匿されている」という誤ったイメージを持ちそうになるが、もちろん現実にはほとんどの金融資産は実体経済が存在する国々へとタックス・ヘイブン経由で投資されることで富を生み出している。例えば、日本の富裕層個人がタックス・ヘイブンに設立された投資ファンド経由で日本の株式市場に投資する、という例は珍しくもないし、それ自体は何ら違法ではない。問題は、タックス・ヘイブンの法主体を経由することで、納税義務者（富裕層個人）と、株式投資の成果（課税物件）の結びつきすなわち人的帰属が、日本の課税当局によって捕捉困難となること、である。例えば上記のような場合、この個人は、国外（および国内）の金融投資で得た所得につき、日本居住者として所得税を申告納税する義務を負っているはずである。増井・前掲注 9 論文 25 頁は、情報交換ネットワークの整備が一段落した現在、改めて幽霊会社（shell company）の背後にいる実質的支配者の捕捉が最前線の課題となっていると指摘する。

17) 2000 年以降の経緯の詳細については、増井・前掲注 15 論文が極めて有益である。「国際的に合意された租税基準」の詳細については本項 (2) で論じる。

18) 後述するように、OECD 主導で 2005 年に成立した透明性と課税目的の情報交換に関する「国際的に合意された租税基準」の柱の一つは「自国の銀行秘密法制を情報交換要請拒否の理由としないこと」であったが（参照、OECD モデル租税条約 26 条 5 項）、同条項に対してスイス等は留保を付していた。スイス側の視点からその正当性を弁証しようとする、石黒一憲『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）も参照。

裁量に対する国際的規律を正当化する根拠として一定の説得力を持つ。特に、世界金融危機による経済の混乱とそれに続く財政危機と財政緊縮策が、一般市民に大きな負担感を以て受け止められる中、グローバル企業・富裕層個人がこれら諸国と金融セクターの助力を得て行ってきた脱税や租税回避への公衆の批判の声が高まったことが、「税の透明性」を謳う高税率国政府・国際機関に大きな追い風となった。その結果が、「ビック・バン」¹⁹⁾とも称される、2009年以降の劇的な展開である。

すなわち、2009年4月のG20ロンドン・サミットは「銀行秘密の時代の終焉」を宣言し、OECD＝先進国のみならず新興国も巻き込んだ世界的潮流を印象づけた²⁰⁾。2009年9月には、OECD加盟国・非加盟国の双方を含む「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム (The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 以下「GF」と記述する)²¹⁾が本格的に活動を開始し、モニタリングと相互審査 (peer review) によって、透明性と課税目的の情報交換に関する「国際的に合意された租税基準」の実施を主導するようになる²²⁾。執行共助の法的基礎も、従来からの二国間租税条約・情報交換協定に加えて、「租税に関する相互行政支援に関する条約」(マルチ税務行政執行共助条約)の2010年改正議定書の発効²³⁾や欧州域内で従来の税務行政協力をさらに深化させる2011年のEU指令²⁴⁾によって、世界の主要部分を覆う広がりを見せている²⁵⁾。また、2010年の米国の一国主義的なFATCA(外国口座税務コンプライアンス法)導入が起爆剤となり、EUおよびG20/OECDがそれぞれ自動的情報交換体制の枠組み作りを加速させ、2017年9月にはG20/OECDの共通報告基準(CRS)に基づく最初の自動的情報交換が行われた²⁶⁾。この間の展開は実に目まぐるしく、事実関係を

19) Xavier Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency* (Edward Elgar, 2015), p. 8.

20) スイス等はこのロンドン・サミットの直前に、銀行秘密に関する留保(前掲注18)を撤回した。

21) 2018年3月現在、148の国や地域が平等な立場で参加し、15の国際機関がオブザーバーとして加わっている。事務局はOECDのCentre for Tax Policy and Administrationに置かれている。<http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/>

22) 増井・前掲注9論文18-19頁。

23) 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)253頁。

24) Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC

25) ただし米国は2010年に改正議定書に署名したものの、議会上院の批准のメドは立っておらず、現在もこの多国間枠組みに加わっていない。米国は後述するFATCAと政府間協定(IGA)による米国人の海外金融口座情報の収集確保という独自の路線を歩んでいる。この点は後述する「グローバル化」を論じる上でも無視できない要素である。

26) <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/first-automatic-crs-exchanges-between-49-jurisdictions-to-take-place-over-2000-bilateral-exchange-relationships-in-place.htm> CRSについては参照、増井良啓「非居住者に係る金融口座情報の自動的交換—CRSが意味するもの」論究ジュリスト14号(2015年)218頁。

フォローするだけでもかなりの情報量となる。そこで、この展開の詳細については優れた先行業績²⁷⁾に譲り、本稿としては「政策実現過程のグローバル化」の観点から若干の整理を試みたい。

(2) 租税法領域の「グローバル化」？

税務執行の国家間協力の拡大・深化は緒に就いたばかりとは言え、従来の税制にとって絶対的な前提であった執行管轄権の領域的な限界を克服することで²⁸⁾、経済のグローバル化の下で制約された国家の課税能力を回復することが目指されている。ただしこの目論見が奏功するためには、グローバル化した経済の広がりを漏らさず捕捉するネットワークを構築しなければならない。この構想に殊更に強い利害を有する先進国は、①ルール形成の場を新興国や発展途上国にも開かれたものとする事でこれらの国々を取り込み（そのために G20 の枠組みが重視される）、②「非協力的」な国や地域にはブラックリスト化などの圧力をかけることで協力を取り付けるとともに、③この構想にコミットする国々には、自国の租税利益に還元されないネットワークの維持に貢献するように足並みを揃えることを求める、という戦略を採ってきた。最後の点には、租税法分野における国際公共価値の萌芽を見て取ることも可能と思われ、理論的には特に興味深い。以下、2 点に分けて論じる。

(i) 「国際的に合意された租税基準」における「自国の租税利益」要件の撤廃

上記 (1) で略述した展開における重要な画期をなすものとして、2005 年に取りまとめられた OECD モデル租税条約改訂における、透明性と課税目的の情報交換に関する「国際的に合意された租税基準」の確立がある。その主たる内容は、①条約に基づく適法な情報交換として認められる要件を従来の「必要な」という基準から「関連すると予見される (foreseeably relevant)」基準に緩和、②「自国の課税利益 (domestic tax interest)」の要件を撤廃、③銀行秘密であることを理由に情報提供を拒否することの禁止、である²⁹⁾。実際上の重要性からよく取り上げられるのは①と③であるが、ここでは理論的観点から②に着目したい。

この条項（現在のモデル租税条約 26 条 4 項³⁰⁾）は、条約の要件を満たす租税情報提供の要請を受けた国（以後「被要請国」と呼称する）に、たとえその情報が自国の課税上は

27) 増井教授による一連の業績が特に有益である。前掲注 3, 9, 15 に挙げた各論文を参照のこと。

28) 増井・前掲注 4 論文 10-11 頁。さらに増井教授は、これによって租税立法管轄権一各国が、どの範囲に課税権を及ぼすのかの制約も取り払われることになるから、将来的には現在とは全く異なる課税権配分秩序が出現する可能性すらある、と指摘する。

29) 増井・前掲注 9 論文 23-24 頁。

30) なお、マルチ税務行政執行共助条約 21 条 3 項にも同様の条項がある。

必要がないものであったとしてもなお、被要請国の法制において利用可能な手段を用いて情報を収集し、要請国に提供する義務を課すものである。従来、国家の課税権力（に由来する調査権限）の行使が私人の権利や私的領域への干渉を伴うものである以上、税収獲得（を通じた公益の実現）という目的によって正当化されると同時にそれによって限界を画されねばならない、と考えられてきた³¹⁾ことに照らせば、今や国際的な税務執行協力ネットワークを維持することが国家の課税権力（の一部としての調査権限）の行使を正当化する「公益」として受容されたことを、この条項の存在³²⁾は意味するとも言えよう。

上記の議論の意義は、単なる理論的整理に留まらない。すなわち、この条項の実質的効果として、被要請国においては期間制限（更正権の除斥期間等）により、もはや税務調査の対象となり得ない事案ないし情報であったとしても、要請国において当該事案が期間制限にかからないのであれば、被要請国としては調査権限を行使して情報を収集・提供する義務を負う³³⁾。これは情報提供要請に応じる税務調査（質問検査権の行使）の局面において、要請国の課税の実現過程が被要請国の租税手続法に浸透し、両者が一体的に作動することを意味する。わが国の租税についての質問・検査は、各個別の租税に関する調査について必要があるときに行うことができると規定されているところ、この必要性の有無については客観的に明らかにしうる（し、司法的統制が及ぶ）とされている³⁴⁾。これに対して、租税条約に基づく情報提供要請の場面では、租税条約実施特例法9条は、同法8条の2「の規定により当該情報の提供を行うために」質問検査権を行使しうると定めるのみであり、「税務調査における当該情報収集の必要性」については要請国当局の判断に委ねる形となっている。確かに同法8条の2各号は、日本の当局が外国への情報提供を拒否すべき場合を列挙するが、調査の必要性については特段要件としていない。結局これは「租税条約等の規定に基づき」行われた情報提供要請、という同法9条1項の要件の解釈問題となるが、これに対して被要請国当局によるスクリーニング、および被要請国裁判所

31) この原理はわが国の租税法では従来あまり強調されることがないが（もっとも、租税の通説的定義として「租税の公益性」が挙げられる（参照、金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂・2017年）9頁）ことからすれば、暗黙の前提とされていると考えられる）、フランスでは「必要性の原理（le principe de nécessité）」として学説・判例上定式化されており、課税権と私権のバランスが問題となる場面（例えば遡及課税や、許容される税務調査の程度など）で常に参照されている（M. Collet, *Droit fiscal*, 6e ed, 2017, pp. 41ff）。

32) わが国では、租税条約実施特例法9条が外国から租税条約等の規定に基づく情報提供要請があつた場合の質問検査権の根拠規定を置いている。

33) OECD Model Tax Convention, Art.26, Commentary, para. 19. 7. 被要請国の法制上定められた文書保存義務の期間が経過した後であればもはや関連する情報が失われている場合も考えられ、その場合にまで被要請国は情報収集義務を負うものではないが、保存期間経過後であってもなお文書が存在する場合には、これを収集・提供する義務を免れない（Id.）。

34) 国税通則法74条の2～74条の6、金子・前掲注31書907-908頁。

による当局の判断の審査，ほどの程度実効的なものたり得るか。詳しくはIIIで扱うが，欧州における実践からは³⁵⁾，「行政当局間の相互信頼」が強調され，その分，自国裁判所による司法的統制が後退する，という事態が予想される場所である。

(ii) GFによる相互審査と事実上の規範形成

前述したGFによるモニタリングと相互審査も，租税分野における「政策実現過程のグローバル化」のエンフォースメントの局面における現れとして注目される。GFは既に述べた「国際的に合意された租税基準」を基軸として構築された基準（GF Standard）をもとに，参加国の法制および運用実態がこの基準を満たしているかを評価する相互審査を行い，報告書を公表することを，任務の一つとしている。例えば「国際的に合意された租税基準」の下では，情報提供要請の対象となっている情報が要請国の課税の適正執行に「関連すると予見される（foreseeably relevant）」ものである限り，被要請国は要請に応じる義務を負うとされているが，当該国の条約や国内法にこれを反映する規定が置かれているか（従前の「必要な（necessary）」情報という厳しい基準でないか）をチェックするのが法制に関する審査であり，条文上は合致していても，現実には以前と同様の厳しい基準に近い運用がなされていないか，当該国に情報提供要請を行った別の参加国からの聞き取り等も踏まえて行われるのが，運用実態の審査である。

例えば，2013年のGFの対ルクセンブルク相互審査報告書³⁶⁾は，同国の運用実態が基準に「不適合（noncompliant）」であると評価した。不適合とされた要素はいくつかあるが，①国内裁判所による「関連すると予見される」要件の解釈が過度に厳格であり，実効的な情報交換の妨げとなっており³⁷⁾，「ルクセンブルクがかかると見直して国際基準に適合するように改めることを勧告する」³⁸⁾旨の記述，②納税者の権利保障に関して，国内法上保護された秘密の範囲が広範に過ぎ，「盗まれた情報」についてもそれがルクセンブルク刑法に抵触することを理由に広く提供対象から除外していることが国際基準に適合しないとの指摘³⁹⁾，が特に目を惹く。

35) III . 3. (2) で紹介する Berlioz 判決の判示 [4] 参照。

36) *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Luxembourg 2013 Phase 2: Implementation of the Standard in Practice* (22 Nov 2013)

37) *Id.*, para. 373.

38) *Id.*, para. 374.

39) *Id.*, paras. 428-436. 「盗まれた情報」の扱いについては各国の立場は分かれているが，ルクセンブルクの立場は，私人がルクセンブルクの銀行から盗んだ情報をA国の税務当局が入手した後，「課税分野における行政協力に関する2011年のEU指令」（前掲注24）の自発的情報交換の枠組みによって，A国当局からルクセンブルクに当該情報が提供されたという場合において，B国当局から当該情報の提供要請があったとしても，やはり「盗まれた情報」であり，盗まれた財物を取引する者も刑罰の対象となるルクセンブルク法に抵触することから「自国法に違反する」情報提供には応じられない，というものであり，「これは正当化として十分でなく，

この報告書には法的拘束力はない⁴⁰⁾が、参加国間での事実上の圧力として作用する。実際に、ルクセンブルクはこれらの指摘を受けて法改正を行い⁴¹⁾、2014年に納税者および関係する第三者が情報提供要請の適法性を司法過程で争う権利を定めた規定を廃止した。これがIIIで扱う Berlioz 事件の背景となっている。

「政策実現過程のグローバル化」の観点からは、①上述した GF の活動が、国家間で合意された（国際法的な規範性を持つ）基準⁴²⁾の適用という形をとりながら、実際には規範形成機能を帯びていること、②当該規範形成の正統性調達回路が不透明なこと、を指摘することができる。まず①については、グローバル化した政策実現過程においては、「政策基準（規範）の定立」→「同基準の執行」（→「紛争解決・権利救済」）が截然と分かれるのではなく、むしろ執行や紛争解決のフェーズにおいて、当初の決定時には曖昧な幅を伴っていた規範が初めて具体化される、という特徴の具体例の一つと言えよう⁴³⁾。実際、GF に関与していた専門家は、ルクセンブルクの「不適合」評価に関して問題となった「関連すると予見される」基準および関連するコメントリーが、OECD の場での国際基準の取りまとめ時に各国間の意見が収斂せず、妥協としてあえて矛盾を含む文言が用いられていること、を端的に認めている⁴⁴⁾。「政策実現過程のグローバル化」の事実解明的記述(positive

さらなる説明が求められる」との評価を受けている。

40) Yukari Ishii, “International Law and the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes,” *ASIL Insights*, 21(13), Nov.13, 2017. GF を設置する OECD 理事会の決定には、GF に参加する諸法域が、GF による勧告に対応して行動し、実施した行動を GF に報告することが「期待される (will be expected)」旨の記述がある。See, *Decision of the Council Establishing the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* (adopted by the Council at its 1204th Session on 17 September 2009), C(2009)122/FINAL, para.2. また、GF の元メンバーによる論文にも、GF の作成する基準はソフト・ローである、との指摘もみられる (Torsten Fensby, “Berlioz: Does the Global Forum information Exchange Standard Violate Human Rights?” *Tax Notes Int’l*, Oct. 23, 2017, p. 379 (p. 380)).

41) この「圧力」に言及するものとして、Leo Neve, “The CJEU’s Berlioz Judgment: Protecting Taxpayers in the Age of Information Exchange,” *Tax Notes Int’l*, Sept. 18, 2017, p. 1185; Fensby, *supra* note 40, p. 379; Chaouche, *infra* note 69, がある。

42) OECD モデル条約や同コメントリーの国際法的地位については微妙な面もあるが（参照、藤谷・前掲注 10）、マルチ税務行政執行共助条約の国際条約としての性質は疑いないところ、GF Standard はこのマルチ条約の基準も同様に取り込んだものと捉えられている (Fensby, *supra* note 40, p. 380).

43) 国際レジームの特徴の一つが、規範の執行や紛争解決手続を通じて、当初の条約から派生し自律的な動態を帯びる二次法定立過程が存在すること、である (原田・前掲注 9 書 19 頁)。

44) Fensby, *supra* note 40, p. 382. 同基準に関して関連文書 (OECD コメントリーや「課税分野における行政協力に関する 2011 年の EU 指令」前文 9 など) は、一方では「情報漁り (fishing expedition)」を防止する趣旨であると説明し、他方で「最大限可能な程度 (the widest possible extent)」の情報交換を保障する趣旨であると説明する。前者を重視するならば、被要請国当局ないし裁判所において情報提供要請の正当性を実質的に審査する必要があるはずであるが、これを認めるとルクセンブルクのような「非協力的」とされてきた国に情報提供を拒否する口実を与えることが懸念される。両者のバランスをとる方法は明示されておらず、具体的適用に当たる GF が曖昧な規範の幅の中で後者の利益を優先する立場を強力に打ち出している、という構図

description) の観点からの興味深い具体例を提供するものと言えよう。

では、規範的側面(上記②)はどうか。上記のような決定段階の輻輳化は、諸国家の複雑な利害を調整し国際公共価値の実現を目指す立場からは現実的な知恵として肯定的に評価されようが、いかなる要件の下で被要請国が情報提供要請に応じる義務を負うかという基本的な政策選択に関わる部分が、GF というインフォーマルな組織が担う相互審査に向けた実施要綱(Terms of Reference)の作成⁴⁵⁾およびその適用を通じた報告書の作成という執行段階において決定されることには、正統性調達の観点からの懸念を指摘せざるを得ない。ただし、GFの報告書に法的拘束力はなく、あくまでもGFの見解の表明に過ぎない。ルクセンブルクの上述の国内法改正は、(GFの勧告が事実上は回避困難な「国際平準化圧力」⁴⁶⁾として受け止められたとしても)法的には完全に同国の自発的決定に基づくものであって、グローバルに形成された規範が国内議会の関与無しに国内法規範を直接変更する、という場合とは区別される⁴⁷⁾。そこで、この場面に正統性問題は存在しない、と割り切ることも一つの筋道立った議論であろう。しかし、強制の契機の有無と、合意または自発的授権の連鎖、の二点のみに正統性の問題を還元することは、グローバルな政策実現過程を論じる上では必ずしも有用ではないかもしれない⁴⁸⁾。相互審査の下で行われるGFの実質的政策決定が、正当な異議申立に回路を開き応答することを引き受ける、という意味でのアカウントビリティを備えるものであることは、もしそれが可能であれば、GFによって具体化されつつ適用される「国際的に合意された租税基準」の受容可能性を高めるとともに、公法理論から見た正統性の懸念を緩和することにも資すると思われる。しかし、そのような回路を開くことは可能であろうか。

が見て取れる。Fensbyによると、OECDが規範設定時に矛盾を解消しないことは珍しくなく、OECDのジャーゴンによれば「建設的曖昧さ」と呼ばれる、とのことである。

45) See, e.g., Torsten Fensby, Per Olav Gjesti, and Leif Rosenfeld, “The Global Forum Standard on Transparency And Information Exchange”, *Tax Notes Int'l*, June 26, 2017, p. 1211.

46) 原田・前掲注9書22頁。

47) Fensby, *supra* note 40は、ルクセンブルクの法改正はGFが要求したものではない、と主張する。しかし、GFの相互審査報告書が、同国行政裁判所が採用した解釈を過度に厳格に過ぎると評価していた(前掲注37)ことに留意する必要がある。

48) 参照、藤谷武史「ガバナンス論における正統性問題」東京大学社会科学研究所編『ガバナンスを問い直すI』(東京大学出版会・2016年)217頁。

III. 国際的な租税情報交換における当事者の地位

1. 租税情報交換の基本構造

(1) 法的基礎

課税目的での情報交換の法的根拠は、わが国に関しては、①二国間租税条約（二重課税の回避と脱税の防止を目的とする）、および情報交換に特化した②二国間の租税情報交換協定、わが国が2011年に加盟した③マルチ税務行政執行共助条約、である⁴⁹⁾。これら「租税条約等」（租税条約実施特例法2条2号）に基づく情報提供要請については、租税条約実施特例法が一定の要件の下に外国当局への情報提供を許容し、必要な情報を収集するための質問検査権等の根拠規定もおいている（同法8条の2～10条の4）。また、世界に目を転じれば、①～③以外にも、④（EU諸国に適用される）「課税分野における行政協力に関する2011年のEU指令」に基づく各種の情報交換、⑤米国FATCAとそれに基づく政府間協定に基づく（米国との間での）自動的情報交換⁵⁰⁾、がある。やや異質な⑤を除けば、①～④については一国が複数の情報交換制度を利用できる場面も考えられる（例：共にEU加盟国でありマルチ税務行政執行共助条約の締約国でもあるA国とB国の間に租税条約が締結されている場合）。もっとも、これらの実質的内容はかなりの程度収斂しているし⁵¹⁾、要件に差異がある場合、情報提供要請を行う国家は最も有利な（＝情報を得やすい）条約等を用いることができるとされている⁵²⁾。日本に関していえば、マルチ税務行政執行共助条約が最も使いやすいツールであると指摘されている⁵³⁾。

(2) 「要請に基づく情報交換」の構造

さて、租税情報交換には、自発的情報交換、要請に基づく情報交換、自動的情報交換の

49) 参照、増井・前掲注3論文203頁。

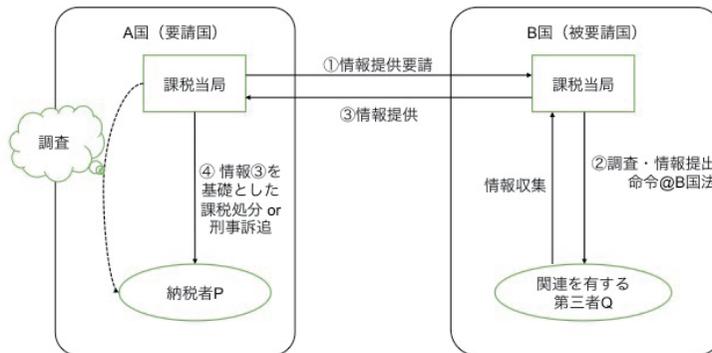
50) いわゆる「モデル1」の政府間協定の場合、米国FATCAの要求を満たす情報を同法の対象となる各国金融機関（FFI）が当該国の税務当局に申告し、当局間の情報交換の枠組みで米国内国歳入庁（IRS）にその情報を提供する、という枠組みとなるため本文のように記述している。ところが、わが国はスイスと並んで「モデル2」の政府間協定を米国との間で締結しており、これによるとわが国の金融機関がIRSに直接登録し、FATCAがターゲットとする米国人顧客の同意が得られた場合にはその金融情報をIRSに提供し、同意が得られない場合には当該金融機関は非協力口座の総数と総額をIRSに報告すれば足りる。すなわち当局間の自動的情報交換の枠組みを利用しない。なお、IRSが非協力口座についてより詳細な情報を取得したい場合には、日米租税条約を根拠にIRSが国税庁に要請、国税庁が国内金融機関から情報を入手し、IRSに提供することになる。

51) Fensby, *supra* note 40, p. 380.

52) See, Oberson, *supra* note 19, p. 76. マルチ税務行政執行共助条約27条1項も参照。なお、同2項は、EU加盟国間では、「EU法の下での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」、マルチ条約の適用が認められるとしている。

53) 増井・前掲注9論文17頁。

類型があるが、以下では、要請に基づく情報交換に絞って検討を行う。確かに、既に多くの先行業績が指摘するように、自動的情報交換の画期的重要性、およびそれが従来の情報交換とは質的に異なる問題を惹起すること、は強調に値する⁵⁴⁾。他方、自動的情報交換には一定の威嚇効果は期待できるものの、課税処分を支えるに足りる情報の「深度」や「信頼性」を担保する上では要請に基づく情報交換が今後も引き続き中心的手段とならざるを得ない、との指摘もある⁵⁵⁾。また、営業上の秘密や私生活の尊重などとの緊張関係も、当面は金融口座情報に特化した比較的「浅く広い」情報の流通が行われる自動的情報交換よりも、要請に基づく情報交換においてより深刻となりうる、ということも指摘できよう。



要請に基づく情報交換の構造は上図のように整理できる。A国（情報提供要請国）の課税当局が、自国の課税目的でB国（被要請国）所在の情報を入手したいと考えている場面を想定する。例えば、A国が自国居住者たる納税義務者Pに対する税務事案の調査を行う過程で、重要な情報（例えば脱税資金を隠匿した口座情報）を保有していると予想されるB国所在の関連第三者（銀行等）Qから情報を得ようとする場合がある。あるいは、B国居住者QがPからの支払（A国源泉所得）を得た場面で、AB租税条約ないしA国国内法の要件を満たすことを理由にA国源泉税の減免を受けたという状況で、A国当局が当該要件の充足に疑問を持ちB国当局経由でQに係る情報を得ようとする場合である。後者の場合、（少なくとも日本法の下では）A国税法との関係での納税義務者はQ（A国非居住者としての制限的納税義務）であり、A国当局の関心もQ自体に係る情報にあるが、結局はQに対する支払いを行ったPの徴収納付義務を対象としてA国内での執行を行う

54) 参照、増井・前掲注26論文は「ピストル（個別の情報交換）」と「マシンガン（自動的情報交換）」の比喻でこの違いを説明している。手続保障については、自動的情報交換の場合には本節で検討する納税者等への通知は困難である一方（増井・前掲注3論文208頁）、データ保護が一層重要となる（同・前掲注9論文30頁）。

55) Lauri Finér and Antti Tokola, “The Revolution in Automatic Exchange of Information: How Is the Information Used and What Are the Effects?” *Bulletin for International Taxation*, December 2017, p.688, p.696; Fensby et al, *supra* note 45.

ことになる⁵⁶⁾。

① A国当局は、B国に所在する情報を入手するために、B国当局に対し、租税条約等に基づく情報提供要請を行う。情報提供要請は（例えばマルチ税務行政執行共助条約の文言に拠れば）「租税に関する締約国の法令の運用又は執行に関連すると予見される（foreseeably relevant）あらゆる情報」（同条約4条1）を対象とすることができるが、特定の納税者または一定の属性を有する納税者の集団（後者に関する要請はgroup requestと呼ばれる）の具体的な税務事案との関連性を明らかにせず広く情報を得ようとする「情報漁り（fishing expedition）」は許されない。被要請国＝B国当局は、要請が条約所定の形式要件を満たしていれば基本的に情報提供に応じる国際法上の義務を負う。また、国際法上の義務履行を担保するために当局の権限および私人の義務を定める国内法措置（わが国の場合には租税条約実施特例法）が存在する。つまり、A国当局による租税条約等の要件を満たす要請がB国国内法上の効果を生じさせる仕組みとなっている。しかるに、II. 2. (2) に述べたように、「関連すると予見される」基準の適用には曖昧さが伴う。この点、「国際的に合意された租税基準」によれば、同要件の充足について被要請国当局が疑義を持つ場合には要請国当局に追加説明を求めるべきであって、追加説明がなされた場合にはそれを尊重すべき（被要請国当局が最終的な判断をすることを禁じる）とされている⁵⁷⁾。それでは被要請国の国内裁判所が判断する場合にはどうか、という問題が直ちに想起されるが、これについては後に改めて検討しよう。

② A国当局から適法な情報提供要請を受けたB国当局は、求められた情報が既にB国当局の保有するものであればその情報をA国当局に提供するが、情報を新たに入手する必要がある場合には、B国法制上、当局に与えられた調査権限や命令権限を用いて私人Qから情報を収集した上で、要請国＝A国当局に提供する。B国当局の調査や命令がB国法上適法なものである限り、Qはこれらに服する義務を負うところ、情報提供要請が条約等の要件を満たさないからそれに基づくB国当局の調査・命令も違法である、と主張して法的救済を求めうるか、が問題となる。さらに、この情報提供要請またはその受諾、およびその結果として行われる（かもしれない）調査の前に、利害関係人たるPに対する通知が行われるべきか、という問題もある。

③ B国当局は、条約及び国内法に定められた消極要件（A国において秘密保持が担保さ

56) 国税通則法は、納税義務者と徴収納付義務者を併せて「納税者」と呼称する（国税通則法2条5号）。そこで図1でもPを「納税者」と表記している。Qが制限的納税義務者、Pが徴収納付義務者で、調査の結果徴収納付義務が果たされていないことが明らかとなった場合、少なくともわが国の法制の下では、A国当局はPに対して不足額の納付を求め、PとQとの間での求償関係によって解決させることになる。

57) OECDモデル租税条約26条コメンタリー・パラ5。

れていない、目的外使用のおそれ⁵⁸⁾がある等)⁵⁹⁾に該当しない限り、自らが収集・保有する情報をA国当局に提供する。ここでも、「これら消極要件に該当しない」とのB国当局の判断の適法性を誰がどのように法廷で争うことができるか、という問題が生じる。この論点は、B国において追加調査等が行われず、関係当事者が情報提供の事実を知るきっかけがない場合に特に問題となる。

④情報の提供を受けたA国当局は、当該情報について秘密を保持する義務を負う⁶⁰⁾。無論、当該情報を納税者Pに伝達することは禁止されない⁶¹⁾。提供された情報が常にA国居住納税者Pに対する課税処分や刑事訴追に繋がるとは限らないが、A国当局が課税処分や刑事訴追に踏み切った場合、納税者は情報交換手続における何らかの瑕疵を根拠として当該情報の証拠排除を主張しうるか、という問題もある。

2. 問題の所在——納税者の手続的権利保障

国際的な租税情報交換の枠組みは、「税の透明性」の阻害要因となる国家の法制・運用を除去し、実効的な情報交換の実現により税の適正執行を確保することを目的に、近年急速に整備されてきた。かかる経緯を反映してか、情報交換に関する国際規範においては各国税務当局を名宛人とする規定が主であり、納税者や関連第三者の実体的・手続的権利に関する規定はほとんど含まれない⁶²⁾。これら条約等が税務当局に課す秘密保護義務等の規定は間接的にこれら私人の権利利益を保障しているとの解釈論もありうるが⁶³⁾、私人が

58) ただし、マネーロンダリング・汚職・テロリズムへの資金提供への対抗措置のために情報を使用することは許される、というのがOECDの立場である（OECDモデル租税条約26条コメンタリー・パラ12.3）。

59) 参照、租税条約実施特例法8条の2各号。

60) この秘密保護の水準については、OECDモデル租税条約26条1項が情報提供を受けた要請国の国内法の要求する水準で保護することを要求しているのに対して、マルチ税務行政執行共助条約22条1項は、個人情報保護に関わる場合には特に、被要請国の国内法の水準での保護（要するに、より厳格な方）が要求されるとしており、後者の方が多少厳格となっている。See, Oberson, *supra* note 19, p. 217.

なお、B国の明示的な同意がある場合を除き、A国はB国から提供された情報を別の国（C国）との情報交換に供してはならないとされている（OECDモデル租税条約26条コメンタリー・パラ12.2）。

61) OECDモデル租税条約26条コメンタリー・パラ12.

62) See, Oberson, *supra* note 19, pp. 223, 239. マルチ税務行政執行共助条約は前文において「全ての国の租税に関し、全ての者が適正な法令上の手続に従って決定される自己の権利及び義務を有するという基本原則が適用されることが認められるべきであること並びに各国が納税者の正当な利益（差別及び二重課税からの適切な保護を含む。）を保護するよう努めるべきであることを考慮」と述べているのであるが、具体的に納税者の権利を定める規定は含まれていない（*Id.*, p. 75）。わが国が締結する二国間租税条約のうちでは例外的に、日独租税協定（2015年改訂）の議定書11(e)が、情報交換の事実について納税者が通知を受ける権利を定めているが、これはドイツの条約締結ポリシーを反映したものと指摘されている（参照、増井・前掲注3論文208頁）。

63) Oberson, *id.*, p. 212は、こうした方向での解釈論を支持する。

実効的救済を求める法的地位をこれら条約から直ちに導きうるかについて、次項3で紹介するように、これまでの裁判例は消極的である。結局、国際的な租税情報交換における納税者の権利保障は、通常の租税行政手続と同様、国内法に委ねられた問題とされている⁶⁴⁾。しかしここには難点が2つ存在する。

第1に、国内法における権利保障の水準にはばらつきがある。特に問題なのが、手続的保障に関わる規定における態度の相違である。国内法が、納税者の個人情報や営業上の秘密の保護等、実体的な権利保障を定めていたとしても、その履行を確保する手続的保障がなければ、絵に描いた餅となりかねない。これはおよそ法的権利全般に当てはまる問題でもあるが、情報交換制度においては特に深刻な問題となる。前項1(2)の各段階において指摘したように、情報交換手続は基本的に当局間で行われ、具体的な調査や処分が行われない限り、納税者や関係する第三者は情報交換の存在自体を知り得ず、結果的に不正確な情報の伝達や、手続的適法性を欠く情報提供が放置される可能性もある。確かに、情報交換を経て行われる(かもしれない)課税処分・刑事訴追の段階に至れば、情報の不正確性については対審的な訴訟手続の中で争い、これを排除しうるかもしれない⁶⁵⁾。しかし、秘密の保護、私生活の尊重、法治主義(特に、要請国(納税者にとっては自国の)当局が、法が授権した範囲を超えて情報を得ることを認めてよいのか、という問題)は、情報交換手続自体の適正さの保障する法的統制、およびその端緒としての納税者・関係する第三者の手続的権利保障、を認めなければ十分に保障されないのではないか、という反論があり得よう。

さて、情報交換の場面で問題となる手続的権利には、①情報提供要請の存在及び内容について通知を受ける権利、②情報収集過程に立会う権利、③情報提供要請の妥当性について不服を申立てる権利、があるとされる⁶⁶⁾。このなかでも特に各国間に相違があり、学説上も議論されているのが、①の納税者に対する通知である⁶⁷⁾。日本の国内法はこの規定を置いていないが⁶⁸⁾、これは例えばフランス法も同様であり⁶⁹⁾、必ずしも国際的に孤立し

64) See, *Oberson, id.*, p. 223. 例えば、マルチ税務行政執行共助条約21条1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。

65) 情報交換手続は私人に影響を及ぼす決定に至る準備段階としての「事実調査」過程に過ぎない、という考え方からは、情報交換に固有の手続的保障は不要、との考え方に傾きやすい。*Oberson, id.*, p. 249.

66) *Oberson, id.*, p. 238.

67) これに対して③に関しては、「GFメンバーのほとんどは、納税者及び関連する第三者に、情報提供要請に応じる決定に対する不服申立てを認めている」(*Fensby et al, supra note 45, p. 1219 fn23*)と指摘される。

68) 増井・前掲注3論文204頁。なお、これと関連しつつも区別すべき問題として、国内の税務調査において原則として要求される事前通知義務の規定(国税通則法74条の9)が、わが国が被要請国として税務調査を行う際(租税条約実施特例法9条)に準用されていないことが批判されている(参照、原田・前掲注5書83頁、

た立場ではない⁷⁰⁾。しかし、国際的な学界においては、ドイツ・スイス・ルクセンブルク等のように国内法上の通知義務規定を置く方が、納税者の権利保障および情報交換の品質向上の両面から優れている、とする立場が有力である⁷¹⁾。

第2に、「国内法に委ねられる」の意味が問題である。例えば、マルチ税務行政執行共助条約21条のコメンタリーは、国内法による手続的保障全般および事前通知手続の意義を強調する一方で、これら手続が「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」(パラ180)と釘を刺す。これはGFが強調する視点でもあり⁷²⁾、これが国際的同調圧力として作用している可能性もある⁷³⁾。ドイツのように事前通知手続を盛り込むことを租税条約ポリシーとして内外に宣言し、相手国の了解も得つつ手続保障を強化するのであればよいが、国内法のみで手続保障の水準を高めることが、(例えば日本が被要請国の場面で)この考え方を共有しない要請国当局に、「非協力的」であるとGFに通報される、というシナリオも完全には否定できない。GFにおける事実上の規範形成(II. 2. (2) (ii))の場に、納税者の権利保障の価値がインプットされる回路がどの程度存在しているか、が問われることになろう。

情報交換手続を巡っては、納税者秘密・データ保護、職業上の秘密の扱い、刑事手続との関係等、論ずべき問題は多いが⁷⁴⁾、以下では情報交換手続に係る納税者の手続的地位の保障に絞って検討を加えることにしたい。

増井・前掲注9論文206-208頁)。同じ「通知」であっても、これは情報交換に固有の問題ではなく、自国領域内の執行管轄権に基づいて行われる税務調査における手続保障の問題である。

69) Fatima Chaouche, « Le juge fiscal dans le cadre de l'échange de renseignements sur demande », *Revue française de finances publiques* - 01/02/2016 - n° 133 - page 229. 同論文によれば、フランス当局は国際的な情報提供要請文書は準備文書にすぎず、納税者に対する調査(資料調査権 droit de communication)に係る規律の外にある、との立場を維持してきた(なお、資料調査権の名宛人は、当該手続の適法性を争って出訴することも認められている。See, Turot, *infra* note 82)。例外は、外国当局に情報提供を求めている場合には、情報提供要請から60日以内にその事実を納税者に通知することを条件に、税務当局による更正権の期間制限(le délai de reprise)の延長を認める制度(租税手続法典(LPF) L188A条)を当局が利用しようとする場合である。

70) 各国の状況について参照, Danon/Gutman/Oberson/Pistone (éds.), *Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune : Commentaire*, 2014, pp.827-830.

71) 増井・前掲注3論文208頁, 同・前掲注9論文30頁; Oberson, *supra* note 19, p. 240; Sergio André Rocha, “Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights: General Comments and the Brazilian Perspective”, *Bulletin for International Taxation*, September 2016, p502, p.509.

72) See, e.g., Fensby, et al., *supra* note 45, p. 1219 fn23. 同様に, OECD モデル租税条約26条コメンタリー・パラ14.1も参照。

73) 参照, 増井・前掲注3論文207頁。

74) 増井・同上209頁以下が, その全体像を簡潔に論じている。

3. 欧州における議論状況

(1) Berlioz 事件判決まで

欧州において、国際的情報交換における手続保障の問題を論じる上での先例として参照されてきたのが、欧州司法裁判所の Sabou 事件判決⁷⁵⁾である。

同判決の事実関係は以下の通りである。チェコ共和国に居住するプロサッカー選手である Sabou 氏が、他国サッカークラブへの移籍の可能性に伴って生じたとする費用を計上した所得税申告を行った。この費用の真正性に疑いを持ったチェコ税務当局は、租税行政共助を定めた EU 指令⁷⁶⁾を国内法化した同国法に基づき、スペイン、フランス、英国の税務当局に対して情報提供を求め、これらの国のサッカークラブへの聞き取り調査によれば Sabou 氏に移籍を打診した事実がないこと等の情報を得た上で、同氏に対する増額更正処分を行った。同氏はこれを不服として訴訟を提起。とりわけ、チェコ国内の税務調査の場合には納税者が通知を受ける権利や情報収集過程に参加（証人尋問等）する権利が法律で認められているのに対して、本件では情報提供要請についての通知も、外国当局による調査への本人の参加招請もなく、違法に収集した情報に基づく課税処分が行われている、と主張した。本件訴訟を審理したチェコ行政最高裁は、EU 指令の下で行われる情報交換において、①納税者が通知を受け、プロセスに参加する権利を EU 法に基づき有するか、また EU 基本権憲章で保障された基本的権利がこの参加権にどの程度関係するか、②被要請国当局は自らが行う調査に際して納税者に通知し立ち会わせる義務を負うか、③納税者は手続の瑕疵を主張して提供された情報の真正性を争うことができるか、またその際に被要請国が調査対象とした情報源についての正確な情報を得ることを求めうるか、等について欧州司法裁判所の先決決定を求めた。

欧州司法裁判所の判決は、要旨以下の各点を述べた。

- 1) 本件は EU 基本権憲章発効前の事案であるため、同憲章の適用はない（パラ 25）。
- 2) EU 指令 77/799 は当局間の執行共助・情報交換手続を整序することを目的としており、それ自体として納税者に特段の権利を与えるものではない（パラ 36）。
- 3) 防御権の保障は EU 法の基本原則であるが（パラ 38）、この原則の下でも、加盟国の税務当局による情報提供要請はなお情報を収集する調査段階（investigation stage）にとどまるため、納税者に参加や聴聞の機会を与えることは義務づけら

75) *Jiří Sabou v the Czech Republic*, Case C-276/12, 22 Oct. 2013

76) 事件当時は Directive 77/799 が通用していた。同指令は 2011 年 2 月 15 日の EU 指令（Council Directive 2011/16/EU）によって置き換えられた。

- れない。調査段階は、当局が納税者に課税処分を行うことで開始される争訟段階 (contentious stage) とは区別されなければならない (パラ 40・41)。被要請国当局が要請に応答し調査 (証人の尋問を含む) を行うことも同様に性格付けられる (パラ 43) ため、被要請国による調査についても納税者の参加権は要求されない (パラ 44)。
- 4) 以上に述べたことは、加盟国がその国内法において、調査段階における納税者の参加の権利を認めることを何ら妨げるものではない (パラ 45)。
- 5) 納税者が外国当局から提供された情報の真正性を争えるか (争点③) についても、EU 指令は納税者に特段の権利を与えておらず (パラ 48)、専ら国内法に委ねられた問題である (パラ 49)。

この判決に対しては、調査段階と争訟段階を峻別し、前者には納税者の手続的権利保障が及ばないとの結論を導いた点に批判が集中している⁷⁷⁾。批判説によると、調査段階だからといって納税者の参加を認めず、納税者は争訟段階で防御権を保障されれば足りる、という考え方は、例えば被要請国による調査対象たる証人に対する反対尋問の機会を通じた情報の正確性確保の機会もなくその情報が処分の前提とされることを容認し、納税者の防御権を実質的に損なう懸念がある。加えて、情報に関する自己決定権、厳密な秘密保護が為されない限りは秘密を含む情報の伝達を阻止する権利、等は、争訟段階での保護では間に合わない。これら手続的権利の保障は、納税者の利益に資するのみならず、情報交換手続の適正な運用を確保する上でも不可欠であると考えべきである。

2013年の Sabou 判決の後の欧州における裁判例では、Sabou 判決による調査段階／争訟段階の峻別論から距離をとる考え方が示されるようになったことが指摘されている⁷⁸⁾。こうした変化は、EU 基本権憲章発効前の事案であった Sabou 判決とは異なり、後続の諸裁判例は、欧州人権裁判所 (欧州人権条約)、欧州司法裁判所 (2009年12月1日のリスボン条約の発効に伴い法的拘束力を持つようになった EU 基本権憲章) とともに、基本権に関する原理的な規範を参照しつつ結論を下すものであったことによって説明されるかもしれない⁷⁹⁾。他方、結論において納税者等の申立を認めた判決⁸⁰⁾ はいずれも刑事手続が関

77) See, Oberson, *supra* note 19, pp. 233-234, 増井・前掲注 3 論文 206 頁, Rocha, *supra* note 71, p. 508.

78) 増井・前掲注 6 論文 338 頁参照。

79) 例えば、欧州人権裁判所 2015 年 6 月 16 日の Othymia Investments BV 事件決定 (*Othymia Investments BV v. The Netherlands*, no. 75292/10, ECtHR (Third Section), 16 June 2015) は、Sabou 事件の調査段階／争訟段階の峻別論を参照しつつも (パラ 43。なお、Sabou 事件では申立人自身が情報提供要請がターゲットとする納税者であったのに対して、本件ではスペイン当局による同国内の調査対象者の関連者として本件申立人に係る情報提供要請がオランダ当局になされ、オランダ当局が申立人への事前通知無しにその要請に応じた、という事案であり、申立人はターゲットとなる「納税者」ではなかったが、かかる区別は決め手とならない、と判示する。パラ 44。), Sabou 判決の論理に直接には依拠していない。むしろ、オランダ当局による事前通知無

係する事案であり、手続的権利保障が認められやすい面があったといえるかもしれない。これに対して、国際的な租税情報交換における納税者等の手続的保障がより正面から問われたのが、次に紹介する欧州司法裁判所の Berlioz 事件判決である。

(2) Berlioz 事件判決

欧州司法裁判所が 2017 年 5 月 16 日に下した Berlioz 事件判決⁸¹⁾は、この分野における画期的な進展として注目されている⁸²⁾。もっとも、それだけに、同判決の論理と射程を冷静に見極める必要がある。そこで、以下ではやや詳細に、同判決の事案と判旨を紹介する。

(i) 事実関係 ルクセンブルク法に基づき設立された株式会社である Berlioz 社 (B 社) は、フランス居住者である子会社 Cofina 社 (C 社) から配当を受領したが、この配当に対してフランスにおける源泉徴収税が免除されていた。配当支払後に、フランス税務当局が、この配当がフランス税法上の源泉徴収免除の要件を満たすものであったかを疑問視して調査を開始し、その一環として、ルクセンブルク税務当局に対し、2014 年 12 月 3 日付で租税情報提供要請を発出した。この要請は、EU 指令 2011/16 を根拠とするものであった。

ルクセンブルクは上記 EU 指令を 2013 年 3 月 29 日の法律により国内法化しており、指令の要件を満たした加盟国当局からの租税情報提供要請に対して応じる義務をルクセンブルク税務当局に課していた。そこで、仏当局からの要請を受けたルクセンブルク当局は、仏当局からの照会に係る情報として、① B 社がルクセンブルクに実質的な管理支配機能を有し従業員の雇用その他実体的な経済活動を行っていることを示す情報、および、② B 社

しの情報提供が申立人の欧州人権条約 8 条 (私生活の尊重) が保障する権利に対する干渉 (interference) を構成しうることを認めた上で、欧州人権裁判所の判例上、安全保障・公衆の安全・犯罪抑止等の局面では調査方法が秘匿されることを認めてきたと述べ、課税事案でも同様の考え方が及ぶ (つまり、許された干渉である) という別の理由付けで、申立人の主張を退けている。申立人が欧州人権条約 8 条違反およびそれを前提とした実効的救済手段を得る権利 (同条約 13 条) の侵害を主張している以上、実質的な衡量による理由付けが必要であったためと考えられる。もっとも、Neve, *supra* note 41, p. 1187 は、Othymia Investments BV 事件決定は Sabou 判決の調査段階/争訟段階の峻別論を維持した、との評価を示す。

なお、Berlioz 事件判決の直前までの裁判例を分析するものとして、Ine Lejeune and Liesbeth Vermeire, “The Influence of the EU Charter of Fundamental Rights on ECJ Case Law on the International Exchange of Information” *Bulletin for International Taxation*, April 2017, p. 157 がある。

80) M. N. and Others v. San Marino, no. 28005/12, ECtHR (Third Section), 7 July 2015; *WebMindLicences Kft v. Hungary*, C-419/14 (CJEU, 17 December 2015). 詳細については増井・前掲注 6 論文に譲る。

81) *Berlioz Investment Fund SA*, C-682/15 (CJEU, 16 May 2017)

82) 同判決について論じたものとして、以下のものを参照した。Johannes Frey, Alex Jupp, and Frank-Michael Schwarz, *The CJEU’s Berlioz Judgment: A New Milestone on Procedural Rights in EU Audits*, *Tax Notes Int’l*, Aug.14, 2017, p. 679; Jérôme Turot, « L’assistance administrative internationale a trouvé ses juges . - À propos de l’arrêt Berlioz de la CJUE » *Droit fiscal* n° 42, 19 Octobre 2017, 506 ; Neve, *supra* note 41.

の株主の名前と住所およびそれらの出資額・比率に関する情報、の提出命令を2015年3月16日付決定によりB社に発出した。これに対してB社は①の提出には応じたものの、②に関しては、仏当局の調査対象はC社からB社への支払配当がフランス源泉徴収税の免除対象となるかであるところ、②に関する情報は指令2011/16の意味で「関連すると予見される (foreseeably relevant)」情報ではないと主張して、その提出を拒否した。

B社の提供拒否に対して、ルクセンブルク当局は、同国国内法に基づき、2015年5月18日付決定により、B社に25万ユーロの罰金を科した。ルクセンブルク国内法(2014年11月25日法律第6条)によると、私人は、外国当局からの情報提供要請およびこれを踏まえたルクセンブルク当局による情報提出命令につき争うことはできず、ただ情報提出命令への不服従に対して罰金を科す決定(同法律5条1項に基づく)のみが、司法過程による救済の対象とされていた(この一見不可解な2014年法律制定の経緯については、II. 2. (2) (ii) の記述を参照)。B社は2015年6月18日、ルクセンブルク行政裁判所(le tribunal administratif)に提訴し、罰金賦課の無効とともに、2015年3月16日決定による情報提出命令の適法性の審査を求めた。行政裁判所は罰金額を15万ユーロに減額したものの、情報提出命令の適法性審査は行わなかった。そこでB社は行政控訴院(la Cour administrative)⁸³⁾に対して、行政裁判所が2014年11月25日法律の規定を理由に情報提出命令の適法性審査を拒否したことは、欧州人権条約6条1項が保障する適正な裁判を受ける権利を侵害するものであると主張して、控訴した。行政控訴院は、欧州人権条約6条1項と同内容のEU基本権憲章47条の適用が問題となり得るとして、以下の6点につき、欧州司法裁判所に先決決定を求めた。

① EU指令に基づく当局間の国際的租税情報交換制度の実効性確保のために加盟国が私人に行政上の金銭罰を科す場合、当該加盟国はEU法を実施していると見なされ、そのことによってEU基本権憲章の適用対象となるか⁸⁴⁾。

② (①が肯定されるとして) 外国当局からの正当な根拠に基づかない情報提供要請に応じる目的で発出された情報提出命令への服従を義務づける目的で行政上の金銭罰を科された私人は憲章47条を援用することができるか。

③ (①・②が肯定されるとして) 憲章47条にいう実効的救済と適正な裁判を受ける権利は、事案に管轄権を有する国家裁判所が、当該国当局によって出された情報提出命令の

83) ルクセンブルクの行政裁判所制度については、<http://www.justice.public.lu/fr/organisation-justice/juridictions-administratives/index.html>を参照。

84) EU基本権憲章の適用対象はEU機関のほか、加盟国がEU法令を執行しようとする場合に限定される(同憲章51条1項)。

適法性を審査しうる完全な権限を有すべきことを命じるものであるか。

④(本事案に憲章が適用されるとして)EU指令2011/16の第1条1項および第5条は、同指令に基づく租税情報交換が、被要請国当局に承諾義務を生じさせ、第三者私人に対する情報提出命令を正当化するためには、提供を求められた情報が「関連すると予見される(foreseeably relevant)」ものでなければならない、という趣旨に解釈すべきか。

⑤(本事案に憲章が適用されるとして)EU指令2011/16の第1条1項および第5条と憲章47条は、個別具体的な事案において「関連性(foreseeable relevance)」基準が満たされているかどうかについて外国当局からの情報提供要請を審査する権限を、被要請国当局および裁判所から奪うような国内法規定を排除するものと解釈すべきか。

⑥(本事案に憲章が適用されるとして)憲章47条2項は、外国当局からの情報提供要請を国内裁判所による審査のために法廷に提出することを禁止する国内法規定を排除するものと解釈すべきか。また、国内裁判所に提出された当該文書につき、情報提出命令に名宛人となっている第三者もアクセス可能とすることが(同憲章により)要求されると解すべきか、それとも国内裁判所の審査過程において適正な裁判への権利に配慮した十分なバランスがとられることで、文書の機密性に配慮したアクセス制限を課すことが許されるか。(ii)判旨(説明の都合上、適宜番号を付す)

[1](論点①について)EU指令2011/16は加盟国に手段の選択を委ねつつも被要請国として情報交換の実効性を確保する義務を課しており、本件罰金の根拠となった国内法規定がそのための措置であると認定できる以上、本件の事案において加盟国はEU基本権憲章51条の意味でEU法を実施しており、EU基本権憲章の適用を受ける(パラ42)。

[2](論点②について)EU指令2011/16が以前の指令77/799と同様、それ自体として納税者に権利を与えるものではないのはその通りであるが、論点①で確認したように本件はEU基本権憲章の適用を免れるものではない。欧州司法裁判所の確立した判例によれば、同憲章47条が保障する権利は、公権力による(自然人および法人の)私的領域への公権力による恣意的または比例性を欠く干渉からの保護を意味する(パラ51)。したがって本件のB社のような行政措置の名宛人⁸⁵⁾は、(EU指令ではなく)同憲章47条を根拠

85) 同判決のフランス語版(欧州司法裁判所の通常の使用言語(working language)はフランス語である)では、「administré」の語が充てられている。他方、英語版では“relevant person”の語である。英語版では後者についてさらに「行政上の措置の名宛人となりうる者(a person who may be the subject of administrative measures)」(パラ30:強調は筆者)という定義が括弧書きで加えられているが、フランス語版の同じ箇所は単に« administré »である。英語版の「なりうる(may be)」の語がやや混乱を招くが(特に、現実の行政措置の対象となっていない、カテゴリーカルに対象となりうる者までも含む意味だとすれば、かなり射程は広がる)、フランス語の一般名詞« un administré »(辞書的には「行政客体」「市民」等の訳が充てられる)の直訳に過ぎないと考えれば辻褄が合う。フランス語版のパラ30の該当箇所を含む文は« Cette juridiction

に、実効的救済を求めうる（パラ 52）。その際、行政措置の名宛人は、金銭罰の賦課決定だけでなく、その前提となった情報提出命令の適法性も争いうると考えるべきである（パラ 56）。

[2a] なお、論点②に関して、欧州委員会が提出した意見は「(本件の B 社のような) 行政措置の名宛人に情報提出命令に対する救済を求める権利を認めることは、Sabou 判決の下で情報提供要請は調査段階を構成する要素であって最終決定ではないとの理由で不服申立を否定された納税者 (taxpayer) よりも大きな権利を行政措置の名宛人に与えることを意味してしまう」と主張する（パラ 57）が、本件と Sabou 事件では事案が異なる。Sabou 事件の事案では当局間の情報交換手続の標的とされた納税者がその手続に参加する権利を求めていたのに対し、この本件では情報交換手続に基づく情報提出命令への不服従を理由に金銭罰を科された行政措置の名宛人が救済を求めているからである（パラ 58）。

[3] (論点④について) 判決は、論点③に応答するにはまず論点④の検討が必要であるとして、実効的救済を求められた裁判所が情報提出命令の適法性を審査する際の実体要件に、外国当局からの情報提供要請に係る情報が「関連すると予見される (foreseeably relevant)」ものでなければならないという基準について検討を加える。EU 指令 2011/16 の解釈から、この要件を満たす情報提供要請のみが被要請国当局に義務を生じさせると判断される（パラ 63）。従って、「関連されると予見される」情報の提供要請の存在が、情報提出命令（およびその不服従を理由とする罰則の適用）の適法性を支える前提条件であり、行政措置の名宛人が裁判所で争いうる事項である（パラ 73・74）。

[4] (論点③・⑤について) 「関連されると予見される」要件については、情報交換手続を用いて調査を進めている当該事案について最も良く理解している要請国当局に判断裁量が認められ、被要請国当局の審査はその分制約されると解すべきである（パラ 76）。EU 指令 2011/16 は当局間の相互信頼を高めて情報交換の実効性を確保することを目的としていると解されるから、被要請国当局は基本的に要請が適法なものとして扱うべきであり、情報量の格差からいっても、被要請国当局は「関連されると予見される」要件に関する要

se demande si *un administré*, tel que Berlioz, bénéficie d'un droit à un recours effectif s'il ne peut pas faire contrôler, à tout le moins par voie d'exception, la validité de la décision d'injonction qui constitue le fondement de *la sanction qui lui a été infligée*. » (強調は筆者) であり、この文脈では専ら「自らに科された制裁の法的基礎をなす命令の妥当性を争えない私人」が問題とされている（そのような状況に置かれた私人が果たして実効的救済の保障を享受していると言えるのか、を問題としている）ことは明らかである。つまり、「情報交換手続の利害関係人一般」といった意味ではなく、まさに情報交換手続の実効性確保に向けられた具体的な行政措置（参照、パラ 39）の対象となった私人すなわち「行政措置の名宛人」が、この判決における « *administré* » ないし “relevant person” として、情報交換手続が最終的に標的としている納税者 (« *contribuable* » / “taxpayer”) に対置されている（参照、判旨 [2a]）と理解すべきであろう。以下ではやや煩瑣ではあるが「行政措置の名宛人」に訳語を統一している。

請国当局の判断を自己の判断によって代置するのに適した立場にはない（パラ 77）。ただし被要請国当局も、要請が事案との関連性を明白に欠くものでないかどうかは検証する必要がある（パラ 78・79）、その限りで、要請国当局は、要請文書において、要請が形式要件（税務調査対象者の情報、及び関連する租税事件の性質、の開示）を満たすのみならず、なぜその情報が必要なのかの理由を説明し、被要請国当局の求めに応じて補充説明を行うことが必要である（パラ 80・82）。これと同様の論理が、被要請国裁判所による審査にも妥当する（パラ 85）。一方で、裁判所は「関連されると予見される」要件が充足されているかを、情報提供要請に示された理由を参照して審査する必要があるが、その射程は「関連性を明白に欠く（manifestly devoid of any foreseeable relevance）」かの審査に留まる（パラ 86）。

[5]（論点⑥について）判旨 [3] [4] で述べたように、裁判所は「関連性の明白な欠如」がないかを審査するが、そのためには要請国当局からの情報提供要請文書にアクセス可能でなければならず、さらに判断に必要な限りで被要請国当局が要請国当局から入手した追加の情報を裁判所に提出するよう命じることも可能と解される（パラ 91・92）。他方、行政措置の名宛人が当該要請文書にアクセス可能であるかについては、EU 指令 2011/16 の第 16 条が加盟国間で伝達された情報についての秘密保持義務を課していることを踏まえて判断する必要がある（パラ 93）。この秘密は、税務調査の実効性を確保するために要請国当局がその調査段階で有する裁量（被要請国はそれを尊重することが期待される）によって説明される（パラ 94）。したがって、争訟に至る前の段階では、情報提供要請へのアクセスは禁止されうる（パラ 95）。これに対して、争訟段階では、当事者間の武器対等の原則への配慮が必要である（パラ 96）。訴訟資料へのアクセス権は防御権に含まれ、それが侵害されているか否かは個別事案の具体的状況に即して判断する必要がある（パラ 97）。本件の B 社のような行政措置の名宛人が情報提出命令の違法を立証するには、要求された情報が要請国当局の行う調査と「関連すると予見される」要件不充足が明白であることを示せば必要十分であるから（パラ 99）、EU 指令 2011/16 の 20 条 2 項に示された最低限の情報（調査対象となっている納税者が誰で、いかなる課税目的でその情報が必要とされているか）に限って行政措置の名宛人のアクセスを認めれば足りる。ただし、前述の通り、その判断に必要な情報が不足していると被要請国裁判所が判断する場合、パラ 92 で述べたように被要請国当局に追加の情報提出を命じうるが、その場合にはその情報の秘匿性にも配慮しつつ、追加情報も行政措置の名宛人に開示されなければならない（パラ 100）。

(3) 検討

Berlioz 判決の最大の意義は、EU 指令を実施するための国内法に基づく情報交換手続にも EU 基本権憲章が適用され、同憲章が保障する実効的救済手段の保障によって納税者の手続的権利が基礎付けられうる、との法原則を明らかにしたことにある⁸⁶⁾。もちろん、同判決の射程は EU 法域の外には及ばない。しかし同判決のインパクトは、「国際的に合意された租税基準」の実施を主導する GF において大きな影響力を有する欧州諸国の国家実行における受容を通じて EU 域外の国々が関わる国際的租税情報交換にも波及する可能性が高い。そして、公権力による私人の権利侵害に対する実効的救済手段の保障は、近代的憲法秩序に普遍的な原理（参照、日本国憲法 32 条）であるから、EU 域外であっても、自国（日本）の憲法を根拠に同様の主張をなし得る余地は皆無ではない。もっとも、それ故にこそ、同判決の射程を冷静に見極める必要もある。この観点から特に以下の 3 点を指摘しておきたい。

第 1 に、納税者等に対する事前通知義務の論点との関係である。Sabou 事件では明示的に争点に含まれていたこの論点は、Berlioz 事件において直接には争われていない。従って、Berlioz 判決が Sabou 判決よりも踏み込んで納税者の手続的権利に積極的な姿勢を示したからといって、直ちに事前通知義務が判例上も要求された、とは言えないはずである。

この点、Berlioz 判決を検討したある論文は、実効的救済手段の保障を要求する同判決からは、必然的に、納税者が当局による情報提供要請の妥当性を争うべきかを判断できるよう、当局間での情報提供が実施されるよりも前に、納税者に十分な情報が通知されるべきことが導かれる、と主張する⁸⁷⁾。たしかに本節 2 でも指摘したように、納税者情報の保護を完全なものとするためには、事前通知により情報交換手続それ自体を争う機会を設けるべき、との考え方には十分な説得力があるが、だからといって Berlioz 判決が論理的にこの立場を採用したはずだと断ずるのは早計である。むしろ、同判決が B 社のような「行政措置の名宛人」と Sabou 事件における Sabou 氏のような「納税者」との区別を維持している（判旨 [2a] 参照）ことに注意すべきである。

同判決にいう「行政措置の名宛人」は、抽象的な意味での「利害関係人」よりも限定されている（前掲注 85 を参照のこと）。つまり、本判決が「実効的救済の保障」の欠如を問題するのは、あくまでも「公権力による（自然人および法人の）私的領域への公権力による恣意的または比例性を欠く干渉」（パラ 51）があった場面に限られると読むのが自然で

86) 同旨、Frey et al., *supra* note 82, p. 679 ; なお Turot, *supra* note 82 は、Sabou 判決がわざわざ EU 基本権憲章に言及した上で同憲章発効前の事案ゆえに適用がないとしていたことに注意喚起し、Sabou 判決と Berlioz 判決を連続的に捉える見方を提示するが、以下の検討も示唆するように、本稿筆者もこの見方は基本的に妥当であると考える。

87) Frey et al., *supra* note 82, p. 680.

あろう。本件の B 社が直面した、情報提出命令の不服従の結果としての金銭罰賦課決定がこの意味での「干渉」に当たると争うことは言うまでもないし、情報提出命令のみでも「行政上の措置」すなわち「干渉」に当たるであろう。そして、これらの場合には、名宛人は少なくとも当該命令の背後にある情報提供要請の存在を知りうるし⁸⁸⁾、本判決によればその適法性を争う権利が認められる(判旨 [3])。これによって、ルクセンブルク国内法によって剥奪されていた実効的救済の保障を回復しているわけである。

仮にこれを抽象的な意味での「利害関係人」と理解してしまえば、例えば、被要請国当局＝ルクセンブルク当局が、調査を求められている私人(B社)について情報提供要請以前から既に保有していた情報を要請国当局＝フランス当局に提供することも同判決は「干渉」に当たると考えているのではないかと、といった議論が可能になってしまうが(またこのように考えれば、要請国居住者たる「納税者」にも同様の手続保障—なかならず事前通知の保障—が及ぶべきではないかという議論にもなり得るが)、これは同判決の正確な読みとは言えない。

第2に、学説の批判に晒されてきた Sabou 判決の「調査段階／争訟段階の峻別論」を、Berlioz 判決は完全に放棄したとも言い難い。無論、基本権侵害が争点である以上、調査／争訟の形式的な区別によって問題を斥けることはできないこと、既に述べた通りである。しかし同判決は、既に指摘したように、実効的救済の保障との関係において、「行政措置の名宛人」と「納税者」の区別を正当化する。これは、同判決も(その点では Sabou 判決と同様に)、前者はまさにこの決定を争う機会なしには実効的救済の保障を奪われるのに対して、後者については、要請国当局による情報提供要請、あるいはそれを受けて行われる被要請国当局による情報提供、の段階ではいまだ最終決定ではなく、後続手続(特に納税者に対する課税処分等)に続く争訟過程)において手続の適法性も含めて争う機会があると考えたから、と理解するのが自然であろう。言い換えれば、問題となっている基本権との関係では、調査段階／争訟段階の峻別論の背後にあった「そのタイミングでないと救済の余地がないか、後続手続がありうるか」という利益状況の違いが、有意味な区別として作用するという理解である。無論、後続手続を待つのでは実効的保障が果たされない権利利益(適正手続に基づく情報収集⁸⁹⁾や秘密の保護⁹⁰⁾)をどうするのか、という問題は残る。これは「具体的な行政措置の名宛人」に対する「実効的救済の保障」のみに絞って

88) なお、ルクセンブルクでは、納税者(図1におけるP)は、被要請国当局による調査の名宛人となった第三者Qから連絡を受けることで、情報提供要請の存在を知るという事例が多いとの指摘がある。See, Chauouche, *supra* note 69.

89) Neve, *supra* note 41, p. 1190 は、本判決が Sabou 事件の納税者と本件の行政措置の名宛人を区別しているという(本稿と同様の)理解に立ちつつも、要請国裁判所が、被要請国当局が真正な情報を入手するために真

判示した同判決があえて踏み込まなかった論点、と捉えておくべきではないか。特に、情報交換手続を通じて入手した情報に基づく課税処分や刑事訴追に直面した納税者が、いかなる条件の下で情報交換に係る手続上の瑕疵を主張しうるか、その効果（例えば証拠の排除）をどのように考えるか、は今後に残された課題と言えよう⁹¹⁾。

第3に、Berlioz判決は、原則として被要請国の司法過程において情報提供要請の適法性審査が可能であると宣言しながら、その審査の程度はかなり限定的に捉えている。その理由付けとして、情報交換手続が「当局間の相互信頼」を前提とする仕組みであると強調していることが特に目を惹く⁹²⁾。確かに、当該情報が相手国における税務事案に「関連すると予見される」要件に関して要請国当局の判断に敬讓を示すのは、同判決が指摘するように、要請の前提となる事実との距離に照らせば、やむを得ない面もあろう。同様に、同判決の対象とはなっていないが、「要請国当局において通常用いるべき手段を尽くしたこと」という要件（マルチ税務行政執行共助条約21条2項g、租税条約実施特例法8条の2第5号）についても、実質的な法的統制は困難、ということになるろうか⁹³⁾。他方、要請国における秘密保持に懸念がある場合（実施特例法8条の2第2号）や目的外使用の恐れがあると認められる場合（同条3号）は、同じく相手国当局の事情に関わる要件ではあるが、その判断については自国（被要請国）当局が主体的に責任を負うことを法が要求していると解すべきであり⁹⁴⁾、したがってこれら要件に係る司法的統制には、Berlioz判決のこのような制約は及ばない、と考えるべきではなからうか。

Berlioz判決は、情報交換手続における手続的権利保障について明快な原則を示したものであると同時に、未解決の数多くの論点の存在に我々の注意を喚起し、今後の法発展の

撃に努力したのかを審理し得ない可能性を指摘し、「後続の争訟過程」の実効性に懸念を示す。

90) 秘密の漏洩によって損害を被った私人は事後的救済としてはもはや損害賠償を求めるより他はないが、外国当局に対する国家賠償請求訴訟は一般的には保障されておらず（参照、国家賠償法6条）、困難な問題を孕む。本稿ではこの論点に立ち入ることができず、今後の課題としたい。

91) Turot, *supra* note 82は、フランス国内法上違法となる調査（例えば、資料調査権は被調査対象者の類型毎に法定されており、専門家や商業上の地位等を持たない純然たる個人に対しては行使し得ない）を外国当局に依頼することは許されず、それによって得られた情報は証拠から排除すべきである、と主張する。特に難しいのが「盗まれた情報」（私人が違法な手段で入手した情報が当局の手に渡った場合の扱い）の論点であるが（なお、わが国における扱いに関しては、淵圭吾『『パナマ文書』に基づく課税処分及び脱税犯の訴追の可能性』ジュリスト1496号24頁（2016年）が有益である）、本稿では立ち入ることができない。

92) 本判決の前にも、Chaouche, *supra* note 69が、相互信頼の原則（le principe de confiance mutuelle）ゆえに被要請国裁判所が要請の基礎となるべき事実について実質審査を及ぼせないことを指摘していた。

93) See, Chaouche, *supra* note 69.

94) 関連して、増井・前掲注3論文211頁は、わが国の税務調査で収集された情報が情報交換の相手国において刑事手続に流用される危険性がある場合にはわが国当局は実特法8条の2第3号を根拠に情報提供を拒否する義務を負うとする原田・前掲注8論文を肯定的に引用しつつ、さらに執行共助条約21条2項が「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」をとる義務がないとしていることも挙げている。

出発点となる判決として評価されよう⁹⁵⁾。

4. 日本における最近の展開

(1) 東京地裁判決

「課税目的での情報交換について基本権との関係を具体的な事例に則して議論することが…ほぼ皆無である」⁹⁶⁾と指摘されていたわが国においても、近時、情報交換要請に対する司法的統制が争点となった事案が現れた。東京地裁平成 29 年 2 月 17 日判決（未公開・裁判所ウェブサイト⁹⁷⁾）がそれである。同判決は「基本権との関係」を論じたものではないが、わが国における議論の現れ方を示すものとして興味深いため、簡潔に紹介する。

事案は複雑であるが、要点のみを取り出して簡略化すると、以下のように整理できる。

日本で成功した企業グループの創業者夫婦は、グループ全体の持株会社 X₁ をオランダで設立し、X₁ 社株式をオランダで設立した別の財団（創業者が理事として支配権を有している）に預託し、株式預託証書の交付を受けた。その後この株式預託証書は創業者の子である X₂（シンガポール永住権を取得している）がシンガポールに設立した資産運用会社 X₃ に譲渡されたが、その後 X₁ 株式が上記財団に譲渡されたため、同財団が X₁ の単独株主となっている。このような事実関係の下、税務当局は創業者一族に対する所得税・相続税の調査を開始し、その一環として X₁ ないし X₃ に関する情報提供を求めたが拒否されたため、国税庁は日星租税協定および日蘭租税条約に基づき、2012 年 11 月、国際業務課長名でシンガポール当局・オランダ当局に、それぞれ情報提供を要請した。要請を受けた両当局はそれぞれの国において、X₁ ないし X₃ に対する調査手続を開始した。なお X₂・X₃ はシンガポール当局の申立に基づいて裁判所が発した情報提出命令に対して取消を求めたが斥けられている。創業者一族が日本の所轄税務署に情報提供要請の撤回を求めたが斥けられたため、X₁ ないし X₃ が原告となり、情報交換要請の取消および原告らに係る情報を交換されない地位を有することの確認等を求めて訴訟を提起した。

裁判所が応答した争点は多岐にわたるが、そのうち主要なものに係る判示は以下の通りである。

[1] 情報提供行為の処分性を否定。理由は以下の通り。

95) Turot, *supra* note 82.

96) 増井・前掲注 6 論文 336 頁。

97) 平成 25 年（行ウ）第 618 号租税協定に基づく情報交換要請取消等請求事件・平成 27 年（行ウ）第 172 号租税協定に基づく情報交換要請取消等請求事件。

租税条約に基づいてわが国が行う情報要請行為は、条約の要件を満たす場合に相手国当局に情報提供義務を生じさせるものではあるが、

(a) 「国民を名宛人とするものではなく…他の行政機関に対する内部的な依頼に類似する行為であるということができ、情報要請行為それ自体により、国民（外国法人を含む、以下同じ。）に対して何らかの作用や法律上の効果を及ぼすもので」はない。

(b) 「我が国が要請国としてした情報の要請に被要請国が応じるか否かは、本件各租税条約上の要件に適合するか否かについての被要請国の権限ある当局の判断に委ねられており、その適合性の有無について、要請国である我が国の当局が被要請国の当局との間で協議を行う余地があるにしても、最終的には被要請国の当局における本件各租税条約の解釈と適用に委ねられていると解されるから、当然に、被要請国が要請された情報を提供すべきことになるわけではない」。

(c) 「具体的にいかなる方法で当該情報を入手、提供するかについては、被要請国の国内法令の定めと当局の決定に委ねられて」おり、「情報要請行為がされたからといって、当該要請のされた情報の関係者に対して被要請国において必然的に義務が課されることになると考えるのは早計であって、このように被要請国において義務が課されることが必然であるといえない」。従って「国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているものに該当するとはいえ」ない。

[2] 確認の利益についても否定。情報の取得・保有・利用は行政処分ではないから、本件確認の訴えは実質的当事者訴訟としての確認の訴えであると理解されるところ、①外国当局による調査の結果「本件各情報要請に係る情報が取得、保有されるに至ったからといって、当然にそれが利用され」て課税処分が行われるという直接的な関係にはなく、「原告らの課税関係に係る法的地位に現実の危険を及ぼすものではない」、②わが国当局が外国当局から取得した情報は秘密として取り扱われるから、秘密の流出による関係者の権利利益の侵害の可能性は直ちには想定しがたい、③原告らはプライバシー権の侵害の危険性をいうが、適法な税務調査の相手方には受忍義務がある、④損害が発生した場合には国賠請求の途もあるし、⑤個人情報については利用停止請求（行政機関個人情報保護法 36 条）も可能である。

[3] 情報提供要請の違法性を理由とする国家賠償請求について訴えを適法とした上で、違法性の有無について検討を加え、以下のように違法性を否定した。

(a) 上記検討の前提となる情報要請に際しての税務職員の職務上の法的義務について、以下のように判示している。「租税条約に基づく特定の事案に係る情報交換要請行為は（中略）国内であればいわゆる反面調査等に相当するものを外国に存在する情報について行うのに類するものということができ、税務職員としては、国内における場合に準じて、

各個別の租税に関する調査について「必要があるとき」という要件（所得税に関する調査についていえば、新通則法 74 条の 2 第 1 項、平成 23 年改正前の所得税法 234 条）の下でこれを行う必要があるものと解するのが相当である」「適法に取得されたものでない情報が、行政機関個人情報保護法上、利用停止請求の対象とされていること（同法 36 条 1 項 1 号）にも鑑みれば、本件各租税条約に基づく情報要請が本件各租税条約上の要件に適合したものであることも、上記の必要性の要件が満たされているといえるための前提となるというべき」「したがって、税務職員は、被要請国の居住者との関係でも、上記の必要性の要件及び本件各租税条約上の要件のいずれにも沿って、本件各租税条約に基づく情報要請を行うべき職務上の法的義務を負っているというべき」である。

(b) 本件各情報要請は非関連情報を要請するものではなく、適法である。事後的な観点からは創業者一族に関する税務調査のために必要な情報よりも広い範囲の情報について要請したと言えるとしても、創業者一族と関連会社等の間で「客観的に見て相当複雑な資金や…株式の移動が行われてきていたというべきであり、これらの取引に関与していない第三者の立場から見れば（中略）その趣旨ないし目的が一見して明瞭であるとはいえない」から「我が国の租税法を適正に執行するためには、これらの資金及び株式の移動の全容や関係各社（等）の設立の真の趣旨ないし目的を解明する必要があるものと認められる。」

(c) 本件各情報要請が国内入手不能情報を要請するものではなく、適法である。「ある情報が要請国の国内入手不能情報に該当するか否かは、当該情報と同じ性質の情報が要請国の国内に存在すると仮定した場合に、要請国の税務当局がこれを要請国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができないかどうかという観点から判断すべき」である。

(d) 本件各情報要請が情報入手手段を尽くさずに行われた違法なものとは言えない。この要件は、「税務職員が情報要請をするに際しての「必要があるとき」との要件に取れんされるものと解される。そして、上記要件の意味は、国内において質問検査権の行使が許される場合に準じて理解すべき」であるとして、判例（最判昭和 48 年 7 月 10 日刑集 27 巻 7 号 1205 頁、最判昭和 58 年 7 月 14 日訟月 30 巻 1 号 151 頁、最判平成 5 年 3 月 11 日訟月 40 巻 2 号 305 頁）を引用する。

(2) 検討

本判決は、「基本権との関係」に言及しない一方で、要請国当局による情報提供要請が違法とされうる要件を子細に検討しており、わが国の裁判所の考え方を窺う上で有益である。また、(前出の〔図 1〕の表記法を用いるならば) 被要請国における調査対象となる関連を有する第三者 Q が、被要請国当局を被告として情報提供要請の違法性を主張する

ケース（Berlioz 事件）ではなく、要請国（日本）の当局を被告として情報提供要請の取消等を求める事案であり、その点でも興味深い⁹⁸⁾。

情報提供行為の処分性を否定した判示 [1] は、わが国の判例の処分性の定式に当てはめたものであり国内法の視点からは違和感なく受け止められるであろうが、被要請国の当局の判断裁量を理由に挙げる [1] (b) については、Berlioz 判決が強調する「当局間の相互信頼の原則」との対比で、いささか疑問が残る。既に述べた通り、同判決は EU 法の事案でありつつも、GF の活動を通じて EU 域外にも波及しうると考えるべきところ、同判決の論理を敷衍すれば、要請国当局の判断が被要請国私人に対する法的効果へと直結するのがむしろ国際的には原則的な法状況と考えるべきではないか。

この点に関連して、判示 [1] (c) についても、あたかも一般論として述べられているが、具体的事実関係の下では明らかに被要請国当局に追加調査の必要が生じている、という場合にも処分性無しと言えるのか、やはり疑問の余地がある（調査を受ける第三者が被要請国内において行政処分に対して同国法に基づく不服申立を行えることは — 現に本件の $X_2 \cdot X_3$ がそうしているように — 当然としても、そのことが直ちに「後続処分で争いうるから、この段階で処分性を認める必要はない」という論理にはならない）。情報提供要請の段階で法的統制に服させる必要があるのはどのような場合か（その手段としての「処分性」の認定）、という観点から、処分性に関する議論を参照しつつ、さらに検討を深める必要がある。

国賠違法の審査の前提条件となる情報要請に際しての（要請国としての）税務職員の職務上の法的義務に関する判示 [3] (a) は、国際的租税情報交換の場面でも、少なくとも国内における質問検査権の行使要件と同等の審査が及ぶべきとしている点で、肯定的に評価できる。Berlioz 判決について指摘したように、現在の国際的租税情報交換の下では、要請国当局の判断が優先される。被要請国の当局は勿論、裁判所もその判断に実質審査を及ぼすことが難しいとすれば、尚更、要請国の裁判所による法的統制が水準を下げるべきではない。

その他、要請時点の当局に利用可能な情報量を基準に判断すべきとする判示 [3] (b) の議論は、情報提供要請の要件としての「関連すると予見される」基準に関する国際的な

98) この他に、情報交換手続の真の標的である納税者 P が要請国当局を被告とするパターン（Sabou 事件）と、P が被要請国当局を被告として、自国からの情報提供要請を拒絶するよう求めるパターンがある。後者について、Turot, *supra* note 82 は、フランスの納税者が、フランス当局からスイス当局への情報提供要請につき、対象に「盗まれた情報」が含まれることを理由として、スイス当局に要請を拒絶することを求める訴えをスイスの裁判所に提起し、（本案における結論はともかく）スイスの裁判所はこの訴えを当然のように受理していることを紹介している。

議論と整合的であり、違和感はない。「国内入手不能情報」に関する判示 [3] (c) も妥当であるが、むしろ逆の場面について考えておく必要もあろう。すなわち、要請国たるわが国の基準よりも厳格な手続的保障を認める被要請国に対して行われる情報提供要請において、わが国の当局が、当局間の情報伝達の秘密および税務調査の実効性確保を理由として、①被要請国における第三者への調査において事前通知を行わないこと、あるいは、②被要請国当局が当該第三者から入手済の情報を有しており追加調査を行う必要がない場合に、当該第三者に情報提供要請の存在を通知しないこと、を被要請国当局に要求することは、原則として不可である。

IV. 国際的租税情報交換の「グローバル化」における 国内裁判所の役割・試論

以上の検討を踏まえて、本稿の冒頭で予告した、国際的租税情報交換の「グローバル化」における国内裁判所の役割について検討を加える。もとより大きな問題であり、他法分野の状況との比較も必要であるため、以下はあくまでも試論に留まる。

本稿Ⅱで展開を跡づけたように、課税目的の情報交換制度は近年急速に「グローバル化」している。この枠組みに参加する国や地域の広がりのみならず、「自国の租税利益ではなく国際租税ネットワーク全体の実効性に奉仕するものである」との規範の受容（国際公共価値の萌芽？）や、国際合意に残された曖昧な部分を埋める GF の実質的規範形成作用、がその理由である。しかし、特定の目的・機能に沿って形成・運営される国際ネットワークの通弊として、それ以外の目的・価値への配慮が不十分なものとなりやすい。とりわけ、課税目的の国際的情報交換制度の展開においては、「租税の透明性」の実現による各国税制の実効性回復ないし税制の適正執行が強力に推進される一方で、納税者の手続的権利保障については等閑視されてきた憾みがある。この缺を補う役割を果たしてきたのが、欧州司法裁判所 Berlioz 判決へと至る司法の関与である。しかし Berlioz 判決自身が認めるとおり、規範を解釈・適用する任に当たる裁判所としては、この分野を規律する国際規範の基本的方向性——情報交換の実効性確保に向けた、当局間の相互信頼の尊重——は与件とせざるを得ない。

もっとも、「相互信頼」の論理が、要請国当局の判断に対して被要請国当局・裁判所が敬讓を示すという形で通用するのだとすれば、それによって限定される法的統制の射程は、要請国の裁判所によって補われなければならない。Ⅲ. 4 で紹介した東京地裁判決は、そのような可能性を示唆するものとして読むこともできよう。自国行政当局による、行政処

分および（処分性を認められない）事実上の行為が、国際的な枠組みを通じて自国外に波及効果を及ぼしうる状況にあっては、当該国の国内裁判所による統制も、グローバルな法的統制の一翼を担うものとして再定位しうるであろう。

また、このように考えれば、国内で完結した事案と同様の枠組みで訴訟要件（処分性の問題）や本案要件（違法性の有無等）を判断して良いか、むしろ自国と相手国の双方を通じての法的統制の水準を最も良く実現しうるような要件を案出する、という方向性にも、一考の価値があろう。ただし、一国の裁判所がそのような積極的な役割を担う動機および政治的資源を持ちうるか、という疑問は指摘されよう。

そこで、国際的な租税情報交換における「国際的に合意された租税基準」の実施段階でGFによる実質的な規範形成が行われている（→II. 2. (2) (ii)）のだとすれば——グローバル化した政策実現過程における、規範形成と法執行の融合・輻輳に注意——そのような場に、納税者の手続的権利を重視する議論がインプットされる回路を仕組むことも必要となろう⁹⁹⁾。これは第一義的にはその場に参画する各国政府代表の役割であるが、まさに「税制の適正執行」に強い利害を有する立場ゆえに、納税者の手続的権利に関する議論に関して必ずしも積極的に訴える動機を持たないことが想定される。そこで、そのような議論の回路を維持・活性化する端緒として、敢えて国際的には「異端」とされる判決を出して議論を喚起し、意図的に摩擦を生じさせる、という役割¹⁰⁰⁾もまた、グローバル化する政策実現過程における国内裁判所の建設的機能の一つといえるかもしれない。

【附記】本稿は、科研費基盤研究B「政策実現過程のグローバル化に対応した法執行過程・紛争解決過程の理論構築」（研究代表者：原田大樹）、及び、科研費基盤研究B「トランスナショナル・ローの法理論—多元的法とガバナンス」（研究代表者：浅野有紀）の研究成果の一部である。

99) その他に、マルチ税務行政執行共助条約の調整機関 (co-ordinating body (24 条)) [締約国当局代表者により構成され同条約の実施状況を監視する] の機能実質化、という戦略も考えられる。同条 4 項によれば、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に求めることができる。ただし同条約の注釈パラ 253 は「調整機関は助言的機能のみを有している」としており、最終的には意見を求めた当事国に委ねている。

100) 一般論として、藤谷・前掲注 7 論文 361 頁。その際には自国法制の真摯な反省を踏まえつつ他国に対して意義を主張することが求められる。関連して参照、櫻井敬子「国際動向と国内法制の不整合について」宇賀克也＝交告尚史編『現代行政法の構造と展開 小早川光郎先生古稀記念』（有斐閣・2016 年）179 頁。