

租税条約に基づく情報交換要請の違法性 (東京高判平成 29 年 10 月 26 日)

執筆者：弁護士・公認会計士 北村 導人 / 弁護士 寺崎 雄大

January 2019

In brief

我が国の居住者に対する税務調査の過程で非居住者及び外国法人の保有する情報についてなされた租税条約に基づく情報交換要請の違法性が争われた事案(以下「**本件**」といいます)につき、東京高裁は、2017年10月26日、原審(東京地判平成29年2月17日裁判所HP。以下「**本件地裁判決**」といいます)の判断を概ね是認する形で、情報保有者である原告ら(非居住者及び外国法人)を敗訴とする判決を下しました(東京高判平成29年10月26日判例集未登載。以下「**本件判決**」といいます)¹。

近年、BEPS プロジェクトにおける議論やパナマ文書問題等を受け、我が国においても租税条約等に基づく情報交換が積極的に行われており、今後、かかる情報交換の違法性が問題となるケースも増加することが予想されます。本件判決は、そのような場合における訴訟上の救済の可能性についての判断枠組みを示した点で実務上の意義を有するものであり、注目に値します。本ニュースターでは、租税条約等に基づく情報交換制度の概要を説明すると共に、本件判決の紹介と若干の検討を行います。

In detail

I. 前提～租税条約に基づく情報交換要請とは何か～

1. 租税条約等に基づく情報交換制度の概要

税務調査においては、調査担当職員による質問検査権の行使(又は納税者からの任意の協力)により、課税処分を行うために必要となる情報の収集が行われることとなります。しかしながら、我が国の税務当局による調査権限の範囲は、あくまで日本国内におけるものに留まるため、海外に所在する情報を直接収集することはできません。そこで、租税条約において情報交換規定を定めることにより、条約相手国の税務当局との間で、情報の提供及び交換に係る協力体制が構築されています。

条約における情報交換に関する規定は、伝統的な二国間の租税条約に加えて、多数国間条約である税務行政執行共助条約においても定められています。また、近年においては、いわゆるタックスヘイブンの間で、税務当局間の実効的な情報交換のための情報交換協定の締結が積極的に行われています。

2019年1月1日現在において、我が国との間で二国間租税条約、税務行政執行共助条約又は情報交換協定等を締結している国又は地域の数は127に上っており²、租税条約等に基づく情報交換のための国際的ネットワークは拡大傾向にあります。

¹ なお、本件判決については上告及び上告受理申立てがなされています。

² 財務省「租税条約に関する資料」(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/h07.htm#a02)にて閲覧可能) 参照。

2. 租税条約等に基づく情報交換制度の諸類型

租税条約等に基づく情報交換制度には、①要請に基づく情報交換、②自発的情報交換及び③自動的情報交換の3つの類型が存在します。

(1) 要請に基づく情報交換

「要請に基づく情報交換」とは、個々の税務調査において、国内で入手できる情報だけでは事実関係を十分に解明できない場合に、必要な情報の収集・提供を外国税務当局に要請するものです。これは、日本における反面調査に相当するものを、外国税務当局に要請して行わせるものと見ることができます。

(2) 自発的情報交換

「自発的情報交換」とは、税務当局が、国際協力等の観点から、自国の納税者に対する調査等の際に入手した情報で外国の税務当局にとって有益と認められる情報を外国に対して自発的に提供するものです。

(3) 自動的情報交換

「自動的情報交換」とは、法定調書から把握した非居住者等への支払等(利子、配当、不動産賃貸料、無形資産の使用料、給与・報酬、株式の譲受対価等)についての情報を、支払国の税務当局から受領国の税務当局へ一括して送付するものです。

かかる「自動的情報交換」に関する近年の大きな動きとして、以下の2点を挙げることができます。

ア 共通報告基準(CRS)に基づく自動的情報交換

2014年、外国の金融機関等を利用した国際的な脱税及び租税回避に対処するため、OECDにおいて、非居住者に係る金融口座情報を税務当局間で自動的に交換するための国際基準である「共通報告基準(CRS:Common Reporting Standard)」が公表され、我が国を含む各国がその実施を約束しました。かかる基準に基づき、各国の税務当局は、自国に所在する金融機関等から非居住者が保有する金融口座情報の報告を受け、「自動的情報交換」の枠組みに従って、当該非居住者の居住地国の税務当局に対して当該情報を提供することになります。

我が国においては、2018年に初回交換が行われ、日本に所在する非居住者に係る金融口座情報89,672件を58の国又は地域に提供した一方、日本の居住者に係る金融口座情報550,705件を64の国又は地域から受領したと発表されています³。

イ 多国籍企業情報の自動的情報交換

OECDの「税源浸食と利益移転(BEPS:Base Erosion and Profit Shifting)」プロジェクトの勧告(「行動計画13:多国籍企業の企業情報の文書化」)を踏まえ、我が国においても、平成28年度税制改正において、多国籍企業情報の報告制度が整備されました。これにより、一定の要件を満たす多国籍企業グループは、国毎の事業活動状況に関する情報(=国別報告事項(CbCR:Country by Country Report))、多国籍企業グループのグローバルな事業活動の全体像に関する情報(=事業概況報告事項(マスターファイル))、及び関連者との取引における独立企業間価格を算定するための詳細な情報(=ローカルファイル)について、所轄税務署長への提供又は作成・保存が義務付けられます。

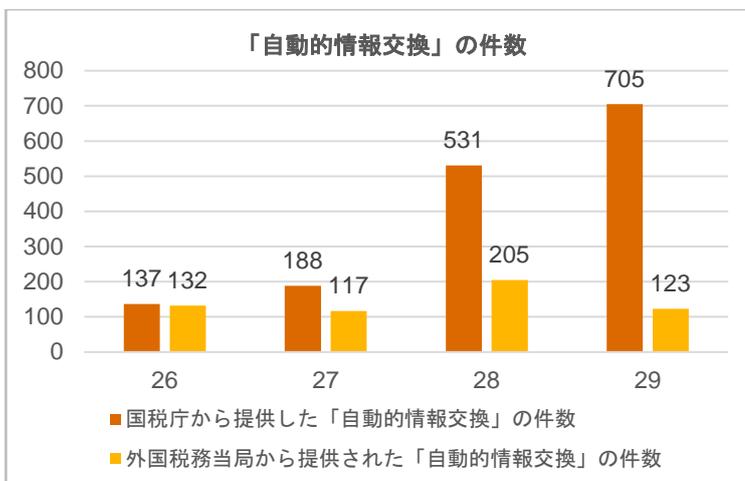
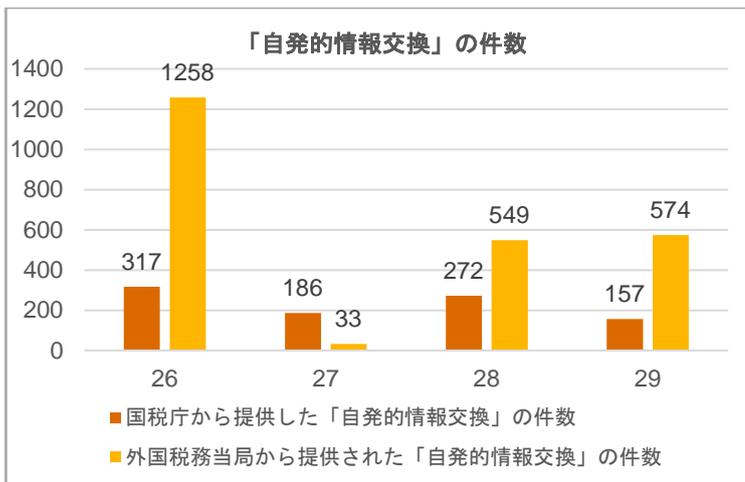
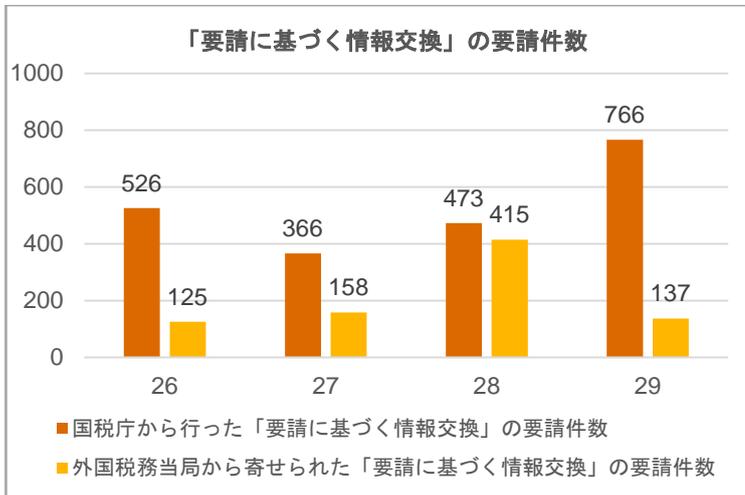
このうち、国別報告事項については、「自動的情報交換」の枠組みに従って、多国籍企業グループの構成会社等の居住地国の税務当局間において情報提供がなされることとなります。2018年10月31日現在までの間に、国税庁は、我が国に所在する最終親会社609社分の国別報告事項を39の国又は地域に提供した一方、558社分の国別報告事項を29の国又は地域から受領したと発表されています⁴。

³ 国税庁「CRS情報及びCbCRの自動的情報交換の開始について」
(<http://www.nta.go.jp/information/release/pdf/001.pdf>)にて閲覧可能)参照。

⁴ 国税庁・前掲(注3)参照。

3. 租税条約等に基づく情報交換の件数

2017年7月から2018年6月までの間における我が国の情報交換の件数は、以下のとおりとなっています⁵。近年の傾向として、日本から外国への「自動的情報交換」による情報提供の件数が大幅に増加している他、日本から外国への「要請に基づく情報交換」の要請件数も増加傾向にあるということが出来ます。



⁵ 国税庁「平成 29 事務年度における租税条約等に基づく情報交換実績の概要」(<http://www.nta.go.jp/information/release/pdf/002.pdf>)にて閲覧可能参照。

II. 本件判決の検討

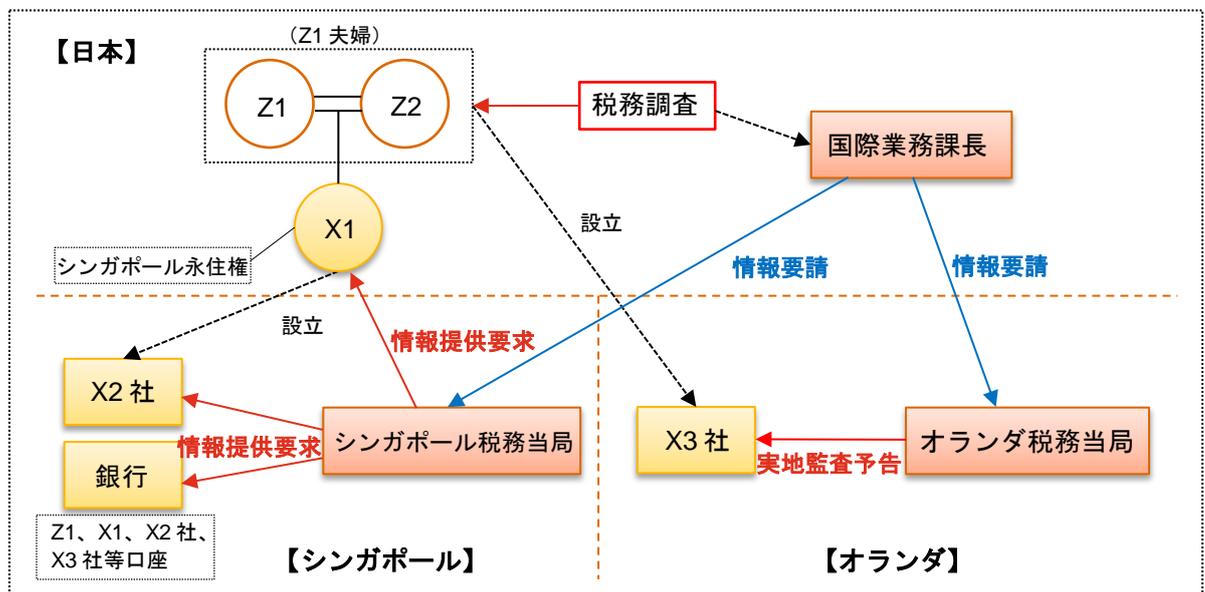
1. 事案の概要

本件では、租税条約等に基づく情報交換制度のうち、前記 I.2.(1)の「要請に基づく情報交換」の違法性について、情報保有者である非居住者及び外国法人が日本の裁判所においてどのように争うことができるかが問題となりました。

本件は、我が国の居住者である Z1 及び Z2(以下、併せて「Z1 夫婦」といいます)の所得税の調査に関連して、国税庁長官官房国際業務課長(以下「国際業務課長」といいます)が、日星租税協定及び日蘭租税条約(以下、併せて「本件各租税条約」といいます)に基づき、シンガポール及びオランダに対し、原告である X1(Z1 夫婦の子であり、シンガポール永住権を有する)、X2 社(シンガポール法人であり、X1 の出資により設立)及び X3 社(オランダ法人であり、Z1 夫婦の出資により設立)(以下、X1、X2 社及び X3 社を併せて「原告ら」といいます)等⁶に関連する情報を要請したこと(以下「本件情報要請」といいます)について、原告らが、本件情報要請は本件各租税条約に違反してされたものであり、これらにより自身ないし顧客のプライバシーその他の権利利益を侵害されたと主張して、以下の請求をした事案です⁷。

- ① 本件情報要請の取消し(以下「本件取消請求」といいます)
- ② 本件情報要請により一切の情報を交換されない地位にあることの確認及び本件各租税条約に基づき自身に関して得られた資料を被告(=国)及び関係行政庁に利用されない地位にあることの確認(以下「本件確認請求」といいます)
- ③ 国家賠償法(以下「国賠法」といいます)1 条 1 項に基づく、精神的損害(X1)又は財産的及び非財産的損害(X2 社及び X3 社)の各賠償(以下「本件国賠請求」といいます)

【図】 本件の概要



⁶ 本件情報要請の対象には、他にも、Z1 夫婦の子(X1 の兄弟)、Z1 がオランダにおいて設立した財団、X1 が設立したオランダ法人、ケイマン法人、X2 社がケイマン法人を介して運用していたファンドに関連する情報が含まれていました。

⁷ なお、一審である本件地裁判決では、原告らの請求はいずれも認められませんでした。X3 社が控訴を提起しなかったことから、控訴審である本件判決においては、原告らの請求のうち、X1 及び X2 社に係る請求のみが審判対象となっています。もっとも、本件地裁判決と本件判決の内容は概ね同様であることから、以下では、本件地裁判決(X3 社に関する判示部分)及び本件判決を併せて、原告らの請求に対する裁判所の判断として紹介することとします。

2. 争点及び裁判所の判断

本件で争点となったのは、①本件取消請求の適法性、②本件確認請求の適法性、③本件情報要請を原因とする原告ら(=非居住者ないし外国法人)の国家賠償請求権の有無、及び④本件情報要請の国賠法上の違法性の有無の4点でした。

裁判所は、本件取消請求(上記①)及び本件確認請求(上記②)については、いずれも不適法な訴えとして却下しました。他方、本件国賠請求については、上記③について原告らの国家賠償請求権の存在を認めつつも、上記④について、本件情報要請に違法性は認められないとして、結論として棄却しています。

3. 検討

(1) 租税条約に基づく情報交換の違法性を争う方法

我が国の租税当局が、外国の租税当局に対して租税条約に基づく情報交換要請を行った場合において、当該情報交換要請の違法性を争うために考え得る方法としては、以下のものが考えられます。

① 情報交換要請(ないしこれに基づく情報の取得)自体について争う方法

(i) 行政事件訴訟法(以下「**行訴法**」といいます)上の取消訴訟(情報交換要請の取消しを求める訴訟)を提起する方法

(ii) 行訴法上の実質的当事者訴訟(取得された情報を利用されないことの地位確認訴訟等)を提起する方法

(iii) 国賠法上の国家賠償請求訴訟を提起する方法

※ 本件においても、これらの訴訟により、情報交換要請(ないしこれに基づく情報の取得)自体を争うことの可否が争点となりました。

② 情報交換要請の違法性を、後続する他の処分において争う方法

(iv) 事後的に課税処分がなされた段階で、当該課税処分の取消訴訟等において、情報交換要請の違法性を取消事由等として主張する方法

③ 外国である情報交換要請の被要請国において、情報提供命令等の適法性を争う方法

(v) 外国である情報交換要請の被要請国において、情報提供命令等の取消訴訟等を提起して争う方法

※ 本件においても、原告らは、日本での訴訟提起に先立ち、シンガポールにおいて、情報提供命令の取消しを求める訴えを提起しています(後記(6)ア参照)。

以下では、本件判決の内容を踏まえつつ、これらの各方法の適否について検討します。

(2) 情報交換要請の取消訴訟(前記(1)①(i))

ア 取消訴訟の訴訟要件としての処分性と本件判決における判断

取消訴訟とは、「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」の取消しを求める訴訟をいいます(行訴法3条2項)。すなわち、取消訴訟の訴訟要件として、「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」が存在することが必要であり、かかる要件を、「処分性の要件」といいます。

本件取消請求についても、租税条約に基づく情報交換要請が処分性の要件を満たすか否かが争点となりました。

裁判所は、まず、「処分性」の意義について、「公権力の主体が行う行為のうち、その行為によ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をいう」⁸と判示しました。その上で、(a)本件情報要請は、国内における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り、情報要請行為それ自体が国民(外国法人を含む)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こと、及び(b)被要請国が情報要請に応じるか否かは、被要請国の本件各租税条約の解釈と適用に委ねられており、かつ被要請国の当局が情報要請に応じる場合であっても、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いることを指摘し、情報要請行為が行われたとしても、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はならない以上、本件情報要請は、「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」には該当しないとして、処分性の要件を満たさないと判断しています。

イ 情報交換要請の取消訴訟の可能性

このように、本件判決においては、租税条約に基づく情報交換要請自体についての取消訴訟の提起は、そもそも訴訟要件を満たさず不適法であると判断されました。本件判決は下級審判決であるものの、本件情報要請が処分性の要件を満たさない理由として本件判決が掲げる点(前記ア参照)は、本件各租税条約と同様の「要請に基づく情報交換」の枠組みを有する他の租税条約においても同様に該当すると考えられるため、他の租税条約に基づく情報交換要請の取消訴訟の可能性にも影響を及ぼすものと考えられます。

なお、本件判決を前提とすると、(行政庁の処分が存在を前提とする)差止訴訟(行訴法3条7項)の提起も同様に訴訟要件を満たさず不適法と判断される可能性が高いと考えられます。

(3) 取得された情報を利用されないことの地位確認訴訟(実質的当事者訴訟)(前記(1)①(ii))

ア 実質的当事者訴訟の訴訟要件としての確認の利益(即時確定の利益)と本件判決における判断

実質的当事者訴訟とは、「公法上の法律関係に関する確認の訴えその他の公法上の法律関係に関する訴訟」をいいます(行訴法4条)。裁判所は、本件確認請求を、実質的当事者訴訟と位置付けました。

実質的当事者訴訟としての確認訴訟においては、民事訴訟における確認訴訟と同様に、訴訟要件として確認の利益⁹が必要であると解されています。確認の利益は、「即時確定の利益」がある場合、すなわち、(a)現に原告の有する権利又は法的地位に危険又は不安が存在し、(b)これを除去するため被告に対し確認判決を得ることが必要かつ適切な場合に限り認められると解されています。

本件確認請求についても、確認の利益が認められるか否かが争点となりましたが、裁判所は、(a)本件情報要請により情報が取得・保有されたとしても、当然にそれが利用されて更正処分等が行われる関係がないから、原告らの課税関係に係る法的地位に現実の危険は生じないこと、(b)入手された情報が第三者に流布される等して、情報関係者の権利利益が侵害される可能性は直ちには想定し難いこと、(c)情報の取得により原告らが損害を被るのであれば、別途国家賠償請求等を通じて当該損害の回復等を請求することは妨げられないこと等を挙げて、本件では上記の即時確定の利益が認められるための要件を満たさないとして、確認の利益は認められないと判示しています。

イ 情報交換要請に関する実質的当事者訴訟として確認訴訟の可能性

このように、本件判決においては、租税条約に基づく情報交換要請により一切の情報を交換されない地位にあることの確認等を求める実質的当事者訴訟の提起は、そもそも訴訟要件を満たさず不適法であると判断されました。本件判決が当該訴訟を不適法とする理由(前記ア参照)は、我が国の締結する他

⁸ 最判昭和39年10月29日民集18巻8号1809頁[東京都ごみ焼却場事件]参照。

⁹ 確認訴訟では、確認の対象となる法律関係が無限定に拡大し得ることから、確認判決をする必要性、すなわち権利保護の利益が存在することが訴訟要件とされています。このような利益を一般に「確認の利益」といいます。

の租税条約に基づく情報交換要請においても同様に該当し得るため、同要請に関する確認訴訟の可能性にも影響を及ぼすものと考えられます。

(4) 国家賠償請求訴訟(前記(1)①(iii))

ア 国家賠償請求訴訟の要件としての違法性

国賠法 1 条 1 項は、国又は公共団体の公権力の行使に当る公務員が、その職務を行うについて、故意又は過失によって「違法」に他人に損害を加えたときは、国又は公共団体が当該損害について賠償すべき旨を規定しています。

本件判決は、公務員の行為が「違法」か否かは、当該公務員が職務上尽くすべき注意義務を尽くしたか否かにより判断するとの考え方(違法性一元説ないし職務行為基準説)を前提としています。そこで、本件各租税条約に基づく本件情報要請に関し、税務職員が原告らに対し職務上の注意義務を負うか否か(負うとしてどのような注意義務を負うか)が問題となりました。

イ 本件情報要請を原因とする非居住者ないし外国法人の国家賠償請求権の有無

裁判所は、以下の理由を挙げて、我が国の税務職員が、被要請国の居住者(非居住者ないし外国法人)との関係でも、本件情報要請に関する職務上の注意義務を負うと判示しました。

- 租税条約に基づく情報交換要請行為は、国内におけ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えることができるから、税務職員としては、国内における税務調査と同様に、「必要があるとき」という要件¹⁰(以下「**必要性の要件**」といいます)の下で行う必要がある
- 適法に取得されたものでない情報が、行政機関の保有する個人情報の保護に関する法律上、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)に鑑み、本件租税条約に基づく情報要請が本件各租税条約の要件に適合したものである必要がある

ウ どのような場合に国賠法上違法性が認められるか

裁判所は、本件各租税条約の具体的な規定に則して、以下の場合に税務職員の職務上の注意義務違反(=国賠法上の違法性)が認められると判示しています。

(ア) 非関連情報を要求する場合

本件各租税条約は、「(i)本件各租税条約の実施又は(ii)両締約国の租税法令の運用・執行に関連する情報」を要請に基づく情報交換の対象としている¹¹ところ、裁判所は、税務職員が、被要請国に所在する情報関係者との関係でも、上記に該当しない情報(以下「**非関連情報**」といいます)を要請してはならない職務上の注意義務を負うと判示しました。

本件各租税条約と同様の内容は、OECD が作成したモデル租税条約(以下「**OECD モデル租税条約**」といいます)26 条 1 項においても定められていますが、OECD 租税委員会による同条約のコメントリー(以下「**OECD コメントリー**」といいます)の記載¹²も考慮すると、税務職員による情報提供要請が非関連情報を要求するものとして違法であるとされる場合は、いわゆる「証拠漁り(fishing expeditions)」¹³のような例外的な場合に限定されることとなります。なお、本件は、税務調査の対象者である Z1 夫婦の関連者である原告らに係る情報提供要請の事案であり、「証拠漁り」である旨の主張は認められませんでした。外国では、「証拠漁り」への該当性を認めた裁判例も存在します(後記(6)イ(イ)参照)。

¹⁰ 所得税に関する調査については、国税通則法 74 条の 2(平成 23 年度税制改正前の所得税法 234 条)。

¹¹ 日星租税条約 26 条 1 項、日蘭租税条約 25 条 1 項。

¹² OECD コメントリー-26 条 1 項 5。

¹³ 「調査との間に明白なつながりのない思惑的要請(speculative request)」をいうとされています(OECD コメントリー-26 条 1 項 5)。

(イ) 国内入手不能情報を要請する場合

本件各租税条約は、被要請国において、「被要請国又は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情報」(以下「国内入手不能情報」といいます)を提供する義務を免除している¹⁴ところ、裁判所は、税務職員が、被要請国に所在する情報関係者との関係でも、我が国における国内入手不能情報を要請してはならない職務上の注意義務を負うと判示しました。

なお、国内入手不能情報への該当性は、「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」であり、当該情報入手のための「手続上の負担の相違等の点」に着目すべきでない旨を指摘しています¹⁵。

(ウ) 情報入手手段を尽くさずに行われ又は我が国で得た情報を要請する場合

裁判所は、租税条約における情報交換制度の目的に照らし、情報交換要請の対象となる情報は、要請国における調査を補完するものに限定される¹⁶として、税務職員は、被要請国に所在する情報関係者との関係でも、上記の補完性を有しない情報を要請してはならない職務上の注意義務を負うと判示しました。

また、かかる補完性の内容については、結局のところ、税務職員が情報要請をするに際しての必要性の要件に収斂されるとした上で、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、「当該調査の目的、調査すべき事項、申告の内容、帳簿等の記入保存状況、調査対象者の事業の形態等諸般の具体的事情に鑑み、客観的な必要性があると判断される場合」に必要性の要件が満たされると判示しました。さらに、当該必要性の判断について、権限ある税務職員の広い裁量を認めています¹⁶。

エ 情報交換要請に係る国家賠償請求訴訟の可能性

本件判決においては、結論として、本件は前記ウ(ア)乃至ウ(ウ)のような場合には該当しないと判断され、国賠法上の違法性は認められませんでした。

もともと、本件判決は、租税条約に基づく情報交換要請について、被要請国の居住者との関係においても、一定の場合には国家賠償請求が可能であることを示した点に意義があるといえます。但し、本件判決の内容を前提とする限りでは、租税条約に基づく情報交換要請について実際に国賠法上の違法性が認められるのは、例外的なケースに限られると考えられます。

(5) 情報交換要請の違法性を理由とする課税処分¹⁷の取消訴訟等(前記(1)②)

情報交換要請により取得された情報に基づき、更正処分等の課税処分がなされる場合には、情報交換要請の違法性を、後続する課税処分の取消訴訟等において主張することも考えられます。

しかしながら、国内法上、質問検査権の行使が違法に行われた場合に、これに基づく課税処分が違法となるのは、違法性が重大であるような極めて例外的な場面に限定されると解されています¹⁷。

¹⁴ 日星租税協定 26 条 3 項 b 号、日蘭租税条約 25 条 3 項 b 号。

¹⁵ 本件各租税条約と同様の内容は、OECD モデル租税条約 26 条 3 項においても定められており、同条についての OECD コメントリーにおいて、本件判決と同様の点が指摘されています(OECD コメントリー 26 条 3 項 15)。

¹⁶ 必要性の判断における税務職員の裁量に係る判示については、従来の判例(最三小決昭和 48 年 7 月 10 日刑集 27 卷 7 号 1205 頁〔荒川民商事件〕参照)を踏襲したものといえます。なお、金子宏『租税法(第 22 版)』(弘文堂、2017)908 頁参照。

¹⁷ 金子・前掲(注 16)914-915 頁参照。

(6) 被要請国において違法性を争う方法(前記(1)③)

ア 本件におけるシンガポールでの訴訟

本件では、原告らは、日本の裁判所における訴訟提起に先立ち、シンガポールにおいて、本件情報要請に基づき発せられた情報提供命令の取消しを求める訴えを提起していました。

シンガポールの最高裁判所は、判決¹⁸において、シンガポールの裁判所が発した上記情報提供命令は、日本の税務当局による本件情報要請の範囲を超えているとして、その範囲を一部縮小しました。他方で、同判決は、シンガポールの裁判所が情報提供命令を発するに際して、日本の税務当局の情報要請に含まれる主張の真偽を実質的に判断することは想定されず、その正当性はあくまで文面のみから判断されるとして、日本の税務当局による本件情報要請の正当性を認めています。

イ 諸外国における裁判例等の動向

本件の他にも、外国において租税条約に基づく情報交換要請に応じることの適否が問題となった事例が存在します。

(ア) 情報交換要請が欧州人権条約に違反するとして認められなかった事例¹⁹

この事案では、イタリア居住者である個人が、イタリア税務当局から脱税等の容疑で捜査を受ける中で、サンマリノ司法当局に対して当該個人の金融口座等の検索及び差押えが要請されました。これに対して、サンマリノ司法当局が、サンマリノ国内の全ての金融機関等に対し口座の差押え等を命じたことにつき、サンマリノの裁判所における訴訟が認められなかったことから、欧州人権裁判所に対して、欧州人権条約違反を理由として救済を求める訴訟が提起されました。

欧州人権裁判所は、結論として欧州人権条約 8 条の違反を認め、サンマリノ政府に対して、当該個人に対する損害賠償を命じています。

本件は、①情報交換要請の根拠が、OECD 加盟国間で締結される二国間租税条約でなく、イタリアとサンマリノとの間で締結された友好善隣条約に基づくものであったこと、②欧州人権裁判所の判決であり国内法上の執行力がないこと、③イタリア政府による極めて広範な情報提供要請にサンマリノ政府がそのまま従ったこと等の点で特殊性が高く、我が国において同様の点が問題となることは考え難いものの、一定の場合に租税条約に基づく情報交換要請が認められない可能性があることを示すものとして、参考になるものと考えられます。

(イ) 租税条約に基づく情報交換要請が「証拠漁り」に該当するか否かが問題となった事例²⁰

本件は、オランダの税務当局からスイス税務当局に対してなされた、スイスの銀行の口座情報に係る個別納税者名を明示しないままでの情報交換要請(グループ・リクエスト)に対し、スイス税務当局が裁判所に対して、当該要請に応じる義務があるか否かの判断を求めた事案です。

スイス最高裁判所は、オランダ側からなされた情報交換要請が、個別納税者名を明らかにしない、いわゆるグループ・リクエストの形で一括でなされたものであったとしても、それらの要請事項の中に口座所有者に関する十分な内容が含まれている限り、スイスの権限ある当局はそれに応じる必要があり、この場合にはいわゆる「証拠漁り」を助長することにはならないと判示しています。

¹⁸ ABU v. Comptroller of Income Tax (2015) SGCA 4.

¹⁹ M.N. and Others v. San Marino (no.28005/12) EU Court of Human Rights. なお、川田剛「イタリア政府からサンマリノ政府に対してなされた脱税者等に関する情報交換要請が欧州人権条約(第 8 条)に違反するとして認められなかった事例」税務事例 50 巻 5 号(2018) 113 頁参照。

²⁰ スイス最高裁判所 2016 年 9 月 12 日判決。なお、川田剛「租税条約に基づく個別名を明らかにしない情報交換要請(グループ・リクエスト)が「情報あさり」に該当しないとされた事例」税務事例 49 巻 1 号(2017) 76 頁参照。

他方、同じくスイスの事案でも、租税条約に基づく情報交換要請が「証拠漁り」に該当すると判断したのも存在します²¹。この事案では、オランダ税務当局が、同国の居住者である個人及び個人が支配するオランダ法人とスイス法人との関係の有無を調査するため、スイス税務当局に対し情報交換要請がなされたところ、スイス税務当局から行政裁判所に対して、当該情報交換要請に応じるべきかの判断が求められました。

スイス行政裁判所は、「予測可能な現実的関連性」基準では、「証拠漁り行為」を情報交換の対象から除外しており、要請国はかかる基準に従って情報交換要請を行わなければならないと共に、被要請国はかかる基準を満たさない部分を情報交換の対象から除外すべきである等として、スイス税務当局はオランダ税務当局からなされた上記情報交換要請に応じるべきでないと判断しています。

(ウ) 租税条約に基づく情報提供命令の発出の可否が争われた事例²²

本件は、インド政府からの情報提供要請に基づき、シンガポールの所得税審査官が高等裁判所に対して情報提供命令を申請した事案です。

高等裁判所は、(i)事件の状況に基づき、当該命令の発出が正当化されるか否か、(ii)当該文書の写しを作成すること、又は当該情報へのアクセスを与えることが公益に反しないか否かを評価するとした上で、(i)の要件について、要請された情報には関連性があると予測し得るかどうかが、要請された情報は、企業秘密を開示しているかどうかを検討し、いずれの要件も充足するとして、情報提供命令を発出しました。

4. 本件判決の実務上の意義

本件判決は、租税条約に基づく情報交換要請の違法性について、取消訴訟及び実質的当事者訴訟により争うことの可否を初めて示すと共に、当該違法性に係る国家賠償請求の可否についての判断基準を示した点において、実務上の意義を有するといえます。

特に、一定の場合には、我が国の税務当局による情報交換要請が国賠法上違法たり得ることが認められた点が注目されます。もっとも、本件判決の内容を前提とする限りでは、情報交換要請が国賠法上違法となる場合は、相当程度限定されることとなります。本件でも、最終的に Z1 夫婦に対する税務調査は空振りに終わっており、情報要請の必要性自体に疑問があると考えられる余地のある事案だったにもかかわらず、結論として違法性は認められませんでした。但し、本件判決で示された場合以外に国賠法上の違法性が認められる場合があるか否かは、本件判決のみからは必ずしも明らかではなく、個別事案における具体的事情及び問題となる租税条約の規定内容等に応じて、本件判決と異なる判断がなされる可能性は直ちには否定されません。

なお、本件では要請に基づく情報交換が問題となっており、本件判決の射程は自主的情報交換や自動的情報交換には及ばないと考えられますが、これらが条約上の枠組みに従い一定の類型の情報を定型的に交換するものであることを考慮すると、違法とされる場合はさらに限定されると考えられます。

近年、BEPS プロジェクトにおける議論やパナマ文書問題等を受け、我が国においてもより積極的な租税条約等に基づく情報交換が行われており、今後、これらの情報交換の違法性が問題となる場面も増加することが予想されます。そのような場合において実務上救済が得られるか否かについては、本件判決の内容を参照しつつ、根拠となる租税条約の規定内容の具体的分析を踏まえて検討することになると考えられます。

²¹ スイス行政裁判所 2014 年 10 月 7 日判決。なお、川田剛「租税条約に基づく情報交換要請がいわゆる「情報あさり」に該当するとされた事例」税務事例 48 巻 2 号(2016)73 頁参照。

²² Comptroller of Income Tax v BJK and others [2013] SGHC 173。なお、「シンガポール(インドとの租税条約に基づく情報交換に関する高等裁判所の判決)」国際税務 34 巻 3 号(2014)17 頁参照。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、下記までお問い合わせください。

PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関3丁目2番5号

電話 : 03-5251-2600(代表)

Email: pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com

URL: <http://www.pwc.com/jp/ja/legal.html>

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロフェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前照会支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 90 カ国に約 3,500 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan 全体のクライアントのニーズに応じていきます。
- PwC Japan は、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

03-5251-2685

michito.kitamura@pwc.com

弁護士

寺崎 雄大

03-5251-2784

takatomo.terasaki@pwc.com

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2019 PwC 弁護士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 弁護士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。