

Title	租税に関する国際的情報交換と調査国におけるデータ保護権による審査
Sub Title	International exchange of information on taxation and judicial review through the right to data protection in the requested country
Author	漆, さき (Urushi, Saki)
Publisher	慶應義塾大学法学会
Publication year	2025
Jtitle	法學研究 : 法律・政治・社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.98, No.1 (2025. 1) ,p.353- 377
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	吉村典久教授退職記念号
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-20250128-0353

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

租税に関する国際的情報交換と調査国における データ保護権による審査

はじめに

1 EUにおける情報交換に対する調査国での審査の現状

2 課税国での救済の現状

3 調査国におけるデータ保護権による審査
おわりに

はじめに

国際的な脱税への対処の必要性から、租税に関する国際的情報交換は急速に進展している。一方で、領域的な制限を前提に発展してきた租税手続の保障や納税者の権利保護を、どのようにクロスボーダー環境に適用していくかという問題がある⁽¹⁾。

特に、多国間にわたって租税に関する手続が行われる場合、納税者に対する権利侵害があったときに、誰がど

漆
さ
き

のように発見し、どうそれを救済していくのかという問題が発生する。現行の租税に関する国際的情報交換は、調査手続・課税手続に係る司法審査権の配分と、審査のための情報の所在・審査能力との間にズレがあり、審査・救済が十分に行われない可能性がある。

納税者の申告やそれに基づく課税に疑義がある場合、課税庁は調査を行う。調査とその結果に基づく課税は、通常一国で完結し、課税処分に対する不服申立てを経て、調査と課税の双方に対して司法審査を行う。調査と課税が二国に跨って行われる場合、調査の必要性は課税国の法に依拠し、調査は調査国の法に依拠して行われ、課税は課税国の法に依拠して行われる⁽²⁾。そのため、調査国で調査の正当性を、課税国で調査の適法性を審査しようとすれば、他国法や他国行政庁の行為を審査する必要がある。しかし、納税者または司法機関にとって、他国法の解釈適用、他国行政庁の行為について不服申立てや審査を行うことは困難である。そのため、国家による納税者への行為に対する審査・救済が十分に行われない可能性があり、納税者の権利保護の観点から問題があると考えられる。

このような困難を克服するための方法として、本稿では、調査国で行われる調査手続について、調査国で司法審査を行うことを検討する。具体的には、EUにおいて規定されるデータ保護権を検討対象とし、租税に関する国際的情報交換に係る調査国で、自国で行われる調査手続を審査することの可能性を論じる。そのため、まず1において、EUにおける情報交換に対する審査の現状を整理し、納税者については、課税国における最終的な審査が可能であることを理由に、調査国での審査は保障されない仕組みとなっていることを明らかにする。2では、納税者は課税国での審査が前提とされるにもかかわらず、課税国では調査に関する審査のための情報の入手が十分でなく、課税国においても適切な審査が行われない可能性があることを分析する。そして、3では、EUの判決に対する法務官の意見書を紹介し、データ保護権を介すことで、他国法や他国行政庁の行為を審査することな

く、調査国において調査の審査が可能になると考えられることを述べる。

1 EUにおける情報交換に対する調査国での審査の現状

情報交換要請と、その要請に基づいて行われる調査が適切かどうかは、調査が行われる調査国、または情報が引き渡されたあとの課税国で審査される可能性がある。ここでは、現在のEUにおいて、調査国で行われた調査について、どのような者に対して調査国での審査を求めて不服申立ての機会が設けられているか、整理する。そして、納税者については、EUにおける調査に対する司法審査管轄が基本的に課税国に配分されていること、課税国で審査が行われうることを理由に調査国での審査は保障されていない場合があることを確認する。

個別の場面分けに入る前に、EUの制度について少し補足しておく。本稿では、欧州司法裁判所（CJEU）によるEU基本権憲章の解釈を主に紹介する。EU基本権憲章は、二〇〇九年のリスボン条約発効後、EU条約およびEU機能条約と同一の法的価値を有することとされ、欧州司法裁判所は、EU基本権憲章に違反するEU派生法を無効と判断することができる。⁽³⁾ EU基本権憲章は、七条にプライバシー権、八条にデータ保護権を規定し、四七条に実効的な救済を受ける権利を定めている。これらは憲章に定められる基本権と位置付けられるが、基本権は一定の場合に制限されることがありうる。基本権の制限については五二条に定められており、五二条の要件を満たす場合には、基本権の制限が認められる。⁽⁴⁾

また、本稿では、必要に応じて欧州人権裁判所（ECtHR）による欧州人権条約（ECHR）の解釈にも触れる。欧州人権条約は、①すべてのEU加盟国が欧州人権条約を批准していること、②EU基本権憲章五二条三項において、EU基本権憲章は、欧州人権条約の規定する権利に対応する憲章中の権利については、その意義およ

び射程を人権条約と同一にすると規定されていること、⁽⁵⁾ という二つの理由で、EUにおける基本権の考え方に関係する。欧州人権条約では、八条にプライバシー権が定められており、EU基本権憲章七条と同義のものと解されている。

1-1 情報提供命令を受ける者

調査国において、情報交換要請に基づく情報提供命令を受ける者は、自身に対してされた情報提供命令と、それに従わない場合に負うことになる罰則について、直接に争うことができると考えられている。この点について、Berlioz 事件⁽⁶⁾と Luxembourg v B 事件⁽⁷⁾が参考になるため、以下に紹介する。

Berlioz 事件は、以下のような事件である。ルクセンブルクの課税庁が、情報交換要請に基づき、Berlioz 社に情報提供命令を出した。しかし、Berlioz 社は求められる情報の提供を一部拒否したため、命令に従わなかったことを理由に、行政罰を課されることとなった。⁽⁸⁾ Berlioz 社は、提供するように求められた情報を部分的には提供したが、残りの情報については、情報提供を規定する行政共助指令 (DAC) 1 によって求められる「予見される関連性基準」⁽⁹⁾を満たさないと考えたために提供を拒否した。Berlioz 社が、自身が受けた情報提供命令と、それに伴う罰則について、調査国で争うことができるか、という点について、CJEU は以下のように述べた。

「その者に情報を提供するように命じた行政命令に従わなかったことを理由として、行政罰を受けることとなつた者は、憲章四七条に定められる実効的救済を受ける権利と、EUにおける一般原則である、公的権力からの、あらゆる自然人または法人の私生活に対する恣意的または比例的でない介入からの保護の原則を併せたものに基づき、当該行政罰について不服申立てを行う権利を有する」⁽¹⁰⁾

Luxembourg v B 事件⁽¹¹⁾は、Berlioz 事件における判示が一歩進められた。Luxembourg v B 事件は、以下の

ような事件である。ルクセンブルクの課税庁が、情報交換要請に基づき、四つの法人に情報提供命令を出した。当時のルクセンブルク法の下では、情報提供命令に対する不服申立てはできなかったが、第三者である三つの法人と納税者は、ルクセンブルク高等行政裁判所に對し、命令に対する訴訟を認めないとした課税庁の決定の無効を訴えた。⁽¹²⁾ルクセンブルク高等行政裁判所は、当時のルクセンブルク法が憲章四七条に従っていないとし、また、要請された情報が予見される関連性基準を満たさないとして命令を無効とした。国側は上訴し、情報提供命令に従わないことで罰則を受ければ、罰則に対する不服申立てが可能であることから、憲章四七条に反しない、要請された情報は予見される関連性基準を満たしていると主張した。上訴審は、これら二つの争点につき、CJEUに先決決定を求めた。⁽¹³⁾ここでは、一つ目の争点である憲章四七条との関係について以下に整理する。

Luxembourg v B 事件でも、CJEUは、憲章四七条と、同じくEUの一般原則に基づき、情報提供命令の名宛人は、それらに對する直接の不服申立ての権利を有すると述べた。⁽¹⁴⁾CJEUは、メンバー国はそれらの権利の執行を制限することができるとも述べる一方で、課税庁に情報の提供を命じる決定に對して直接の不服申立てを完全に排除する国内法は、実効的救済を受ける権利のエッセンスを侵害し、EU法と両立しないと判示した。⁽¹⁵⁾実際に、情報提供命令に對する不服申立ての権利を排除してしまうと、情報提供命令の名宛人は、司法へのアクセスがかなり限定されてしまう。すなわち、情報提供命令を受けた名宛人は、命令に従うことを拒否し、その結果罰則の適用を受けてはじめて、その罰則に對して不服申立てを行うことができる、ということになる。しかし、CJEUは、そのような構造は、関係する者に司法へのアクセスを得るために法を破らせることとなり、それは「実効的な司法上の救済」の基準を満たさないと判断した。⁽¹⁶⁾

情報提供命令の名宛人一般についてのこの判示は、納税者自身が調査国で情報提供命令を受ける場合にも当てはまると考えられる。実際に、Luxembourg 事件では、この判例の射程は、議論になった第三者と状況が似て

いる調査を受ける納税者、つまり、要請を受けた課税庁が、納税者を名宛人として情報提供命令を発行し、その者がそれに従わないときに罰則を受けるリスクにさらされる場合に及ぶと述べている。⁽¹⁷⁾つまり、調査国で情報提供命令を受ける名宛人については、課税国での審査の機会の有無にかかわらず、自身が受ける命令について、直接不服申立てを行うことができると考えられる。

1-2 第三者に対する情報提供命令において自身の情報が提供される納税者

次に、調査国で、課税国からの情報交換要請に基づき、金融機関や取引先などの第三者に対して情報提供命令が出される場合、その調査対象であり、自身の情報が提供される納税者は、その第三者に対する情報提供命令に不服申立てをすることができるだろうか。この点につき、Luxembourg v B 事件では、CJEUは、調査の対象となつてゐる納税者が、第三者を名宛人とした情報提供命令に対して不服申立てを行うことを排除する国内法は、EU法と両立しうると判断した。

CJEUは、まず、調査対象となる納税者に関する情報を開示するよう第三者に命令する決定は、納税者のプライバシー権およびデータ保護権に対する侵害を構成する、とする。⁽¹⁸⁾そのため、納税者は、原則的に、これに対して不服申立てを行う権利を有する。この権利は、憲章七条、八条、そして四七条を併せて読むことから導かれる。⁽¹⁹⁾次に、CJEUは、不服申立てを禁じることを含む国内法が、憲章五二条一項に定められる条件を満たすかどうかを検討した。五二条一項に定められる条件は、(1)基本権への制限が法によつて定められていること、(2)制限する権利と自由のエッセンスを敬わなければならないこと、(3)比例原則に服し、制限はそれが真に必要なであつて、共同体によつてその一般的な利益の目的に合致することが認識されるか、他者の権利と自由を保護するために必要であること、の三つである。本件では、行政措置の名宛人以外が不服申立てを行えないことは

法によって定められていたため、問題は（２）制限する権利のエッセンスを尊重しているか、と（３）共同体によって認識される一般的利益の目的に合致するか、であった。

まず、（３）については、CJEUは、この内容の規定は、指令の目的を果たすために必要である、つまり、国家間の効率的かつ迅速な協力を可能にし、それによって彼らが国際的な租税詐欺および脱税と戦うことを助ける、とした⁽²⁰⁾。また、（２）権利のエッセンスについて、CJEUは、これが尊重されていると判断した。納税者は、情報を受け取った国の課税庁によって行われる租税の更正または修正について不服申立てが可能である。CJEUは、納税者は、租税の更正／修正に対する不服申立てという文脈で、間接的に調査国の判断、つまり情報が提供されるよう命じた判断と、その結果として得られた証拠が取得され使用された状況、特にEU法に沿う形で情報が取得されたかどうかについて不服申立てを行うことができる、とした⁽²¹⁾。そのため、実効的救済を求める権利とデータ保護権は、調査国で制限されるが、最終的には保護される⁽²²⁾、というのである。

CJEUは、自身を名宛人とし、自身の情報が提供される情報提供命令については、納税者は課税国での審査が行われることを理由に、調査国での審査の機会を保障していないことになる。しかし、調査国での調査の段階では、調査対象となっている納税者が、実際に課税国で課税処分を受けるかどうかは定かでない。

1-3 第三者に対する情報提供命令において自身の情報が提供される別の第三者

別の第三者から、自身の情報が取得される第三者もまた、調査対象である納税者と同様の扱いを受ける。具体的には、前述のように、Luxembourg事件において、CJEUは、自身の情報が移転される第三者は、原則的に、憲章四七条と、公的機関によって私生活に比例的でない介入を受けることからの保護というEUの一般原則に従って、情報提供命令に対して不服申立てを行う権利を有する、とした。しかし、メンバー国が憲章五二条一

項に従って権利を制限できることを考慮し、C J E U は、別の第三者を名宛人として、自身についての情報提供を行うことを命じる情報提供命令について異議を申し立てることを、情報対象者である第三者に禁じる国内法は、迅速で効率的な情報交換を確保するための必要で比例的な制限であると判断している。また調査国の国内法が、情報対象者である第三者に、侵害があったかどうか、その侵害の結果として生じた苦しみに対して賠償がされうるかどうかを判断する権限のある裁判所に訴えを提起する機会が与えられていれば、このような内容の法律は第三者の権利のエッセンスも侵害していないとした。⁽²³⁾

この点については、E C t H R において、いくつかの裁判例が出ている。⁽²⁴⁾ M.N. and Others v San Marino 事件⁽²⁵⁾では、E C t H R は、情報の対象者であるが、調査対象納税者ではなく、情報提供命令の名宛人でもない第三者は、欧州基本権憲章八条の下で、他者を名宛人とする情報収集命令に対して、直接に不服申立てを行うことができる⁽²⁶⁾と判断した。しかし、この事件では、この不服申立ての権利はデータ保護権から直接に導かれているわけではない。⁽²⁷⁾ ①問題となった情報収集命令がかなり広範なもので、調査対象でもなく、なんの疑いもかけられない本件の申立人 (Applicant) の情報を収集するものとなっていたこと、⁽²⁸⁾ ②原告に適用されうる救済が通常の民事上の損害賠償に限られており、それは憲章八条の目的に照らし実効的な審査とは認められないこと、⁽²⁹⁾ ③犯罪事件の告発対象者でもなく、情報提供命令の名宛人でもない本件原告は、これらの者が不服申立ての権利を有するにもかかわらず、その機会を与えられずに情報収集が行われた事実を通知されるのみであったこと、といった本件固有の事情を認定した上で、侵害が比例的でないことが考慮された。

また、Othymia Investment BV v the Netherlands 事件⁽³⁰⁾では、E C t H R は、その者の個人データが交換に服する第三者が常に事前に情報交換について知らされることが E C H R 八条の要請だとは解されないと判示した。⁽³¹⁾ この事件では、国の防衛上の利益や公的安全、犯罪の防止のために、調査手段が秘密にされなければならないこ

とがあるとされた。問題となったオランダの国内法では、関係者は自身の個人データの移転について通知を受けることとなっていたが、「深刻な租税詐欺」の疑いを含む緊急時には事前通知の例外が設けられていた。⁽³²⁾ ECtHRは、この例外について、影響を受ける第三者が通知を受けないことの有効な正当化事由と認め、このような場合に情報交換の決定に異議を申し立てる権利は保障されないと判断した。また、ECtHRは、Othymia Investment 社が情報交換によって損害を被る場合には賠償を求める機会があることを考慮している。⁽³³⁾

M.N. and Others 事件とOthymia Investment 事件では、問題となった国内法が異なっている。M.N. and Others 事件で争点となったサンマリノの国内法は、もともと自身の情報が提供される者に対して通知および不服申立ての権利が一切認められていなかったが、Othymia Investment 事件で争点となった国内法は、原則として自身の情報が提供される者に対して通知と不服申立ての権利が認められており、例外的に通知が行われない場合が定められていた。その上で、例外的に事前の通知が行われない場合であっても、賠償を求める機会が保障されていることが指摘されていると考えられる。CJEUとECtHRの間で異なる判断が下されることがあることはしばしば指摘されるが、この点については、二つの裁判所の間で大きな違いはないように思われる。つまり、自身の情報が提供されることは、ECHR八条に定められる私生活を尊重される権利の侵害と考えられるが、法に基づき、認められた正当化事由の下に基本権を制限することは可能であり、その場合には、事後的な賠償を求める機会が保障されなければならないと解される。

1-4 小括

ここまでみてきたように、EUにおけるCJEUの裁判例は、課税国からの要請を受けて、調査国で出される情報提供命令に関して、自身を名宛人として情報提供命令を受ける者については、直接にそれに対して不服申立

てをする権利を認めるべきものと判断している。情報提供命令の名宛人は、後続の機会がなく、自身が法を破らなければ自身に対する命令の正当性を審査する機会が得られないことから、不服審査の機会が保障されている。

一方で、第三者を名宛人とした情報交換命令において、自身の情報が提供される者については、納税者であれば課税国で審査を受ける可能性があることを理由に、それ以外の者については事後に損害賠償請求ができることを理由として⁽³⁵⁾、調査国で情報提供命令に対して不服申立てを認めなくても EU 法と両立できる、としていることがわかる。迅速で効率的な国際協力を重視し、納税者や情報対象第三者の審査の機会を後ろ倒しにすることで、要請とそれに基づく調査、そして情報交換という流れを止めることなく、権利の尊重を試みていると考えられる。

司法管轄の配分のずれという本稿の関心の下で整理すると、情報提供命令の名宛人および情報対象第三者については、調査が行われた国で当該調査の正当性や調査による侵害が審査されうる一方、納税者については、課税国において調査国における調査が審査されることが予定されていることになる。

2 課税国での救済の現状

前述のように、EU の判例の下では、調査国で調査が行われ、情報が交換された後に、納税者が課税国で何らかの課税処分を受ければ、それらの処分に対して不服申立ての機会が保障されている。そして、納税者自身については、課税国でこの機会が保障されていることを理由に、調査国での調査の審査は保障されていない。しかし、このような形での審査機会の保障には、以下のような問題があると考えられる。⁽³⁶⁾

2-1 課税処分に至らない場合の審査機会の欠如

まず、情報交換を行った後に、課税国で課税の更正・修正が行われない場合がありうる。その場合には、納税者は、調査国で行われた調査に何らかの違法があったとしても、そのことに對する不服申立ての機会を失う。

Sabou 事件⁽³⁷⁾では、C J E U は、情報交換手続きを調査段階と争訟段階に峻別し、E U の一般原則である防御権に基づき、納税者は後者の段階、つまり争訟段階においてのみ、聴聞を受ける権利を有すると判断した。⁽³⁸⁾争訟段階は、納税者が課税に関する更正または修正の通知を受け取ったときに始まる。その後、Luxembourg 事件⁽³⁹⁾では、C J E U は、「更正または修正の決定は、対象となる納税者との関係で、実効的な救済を得る権利を有さなければならぬ行為 (act) を構成する」とした。国を跨いだ調査が課税の修正につながらなかった場合、納税者は情報交換そのものについて知らされず、調査国において違法な調査が行われた場合、その違法に不服申立てを行う機会はない。⁽⁴⁰⁾さらに、課税国が、交換された情報を課税に使用しなかったからといって、それが他の目的、たとえば、それを使用して新たな調査を始める、といったことにも使用されないわけではない。⁽⁴¹⁾実際に、D A C I の 16 (2) は、課税国の国内法の下でそれが許されており、調査国が合意するのであれば、課税国が、交換した情報を租税に関係しない他の目的に使用することを認めている。E U 法の下では、そのようなさらなる使用の前に、調査対象納税者への合意、または通知は求められていない。⁽⁴²⁾課税国の国内法で、本人の合意や本人への通知が課されていない限り、納税者は自身の個人データ移転について知り、コントロールし、介入する機会を失うことになる。

2-2 情報の取得過程についての交換義務の欠如

二つめに、情報源や情報の取得方法については情報を交換する義務が課せられていない。E U の D A C I は、

調査国において取得された情報は「課税国であるメンバー国の権限ある当局によって、当該メンバー国内の当局によって提供される他の同様の情報、報告書、ステートメント、その他の文書と同じ基準で、証拠として使用される可能性がある」と述べる。⁽⁴³⁾つまり、課税国は交換された情報をその国内法上の証拠法に従って扱う。例えば、課税国が租税上の違反について証言を証拠として受け入れない場合、他のメンバー国において取得された証言についても同じ基準が適用されることになる。

このことに基づく、課税国が調査国における情報源や情報の取得方法について情報を得ることは重要であると考えられる。⁽⁴⁴⁾そうでなければ、調査国から移転された証拠の正確性、許容性、証拠としての価値を正確に評価することができず、そのことは、調査対象となる納税者が、手続の最終局面において、真実の防御権、実効的な救済を得られないことを意味するからである。それにもかかわらず、指令 77/799 も、後続の DAC I も、メンバー国に移転される情報の内容について全く義務を課していない。どのような情報が開示されるかについては、調査国に任されている。現在のところ、調査国がどのように情報収集したかを開示しない場合に、課税国が情報源の不明な証拠を認めない、または証拠能力の低いものとして扱うかどうかについて、CJEU も ECtHR も⁽⁴⁵⁾答えを示していない。⁽⁴⁵⁾それは国内法の問題であるため、信頼性の不明な証拠の使用に関して納税者の保護が不十分な状況がありうる。

2-3 違法収集証拠の許容性の差

三つめに、違法収集証拠を排除する義務は課せられていない。EU 法には、違法に収集された証拠の絶対的な禁止は含まれていないとされる。⁽⁴⁶⁾そのため、メンバー国は、違法に入手した情報の証拠としての許容性を、基本的に自由に判断することができる。⁽⁴⁷⁾

この点につき、ECtHRは、手続全体の公平さを判断することとしている。手続全体の公平さを評価するために、ECtHRは、原告の防御権が尊重されているかどうか（原告が違法に気づくか、彼が課税庁に対して証拠の信びよう性やその使用について異議を申し立てる機会があるか等）、手続の結果に対する、問題となっている証拠の質や重要性（違法に入手された証拠が判決の基礎となる唯一の証拠なのか、その証拠が信びよう性のないものであるリスクがないほど強力な証拠なのか等）を含め、事案全体の状況を考慮に入れる。⁽⁴⁸⁾

しかし、メンバー国は、違法収集証拠の許容性について、かなりの程度自律的である。証拠が取得された国とは異なる国で違法収集証拠が使用されるため、このことは特に国際協力の文脈で問題となる。違法に収集された情報の許容性に関する国内法の違いによって、証拠収集された調査国では認められない証拠が課税国では認められる、といったことが起こりうる。⁽⁴⁹⁾

2-4 納税者に有利な証拠の交換義務の欠如

四つめに、納税者に有利な証拠を交換する義務がない。納税者は、自身に有利な証拠、不利な証拠を含め、自身の事案に関係する証拠にアクセスできる場合にのみ、十分に保護されているといえる。⁽⁵⁰⁾そのため、更正や課税の修正に服する納税者は、自身にとって有利なものか不利なものかを問わず、課税庁が所有するすべての情報にアクセスできなければならない。また、調査国は、納税者に有利な情報を含め、調査対象となる事案に関連するすべての情報を引き渡さなければならない。課税国の課税庁は、国際的情報交換を、納税者自身に有利な証拠を得るためにも使うべきである。⁽⁵¹⁾

ECtHRは、納税者がすべての証拠にアクセスできるべきかどうかという点につき、ECtHRの公正な裁判を受ける権利との関係で明確な立場を取ることを避けているといわれる。⁽⁵²⁾一方、CJEUの最近の判決では、納

税者の証拠にアクセスする立場は改善している。Glencore 事件⁽⁵³⁾では、CJEU は、EU の一般原則である防衛権の尊重は、納税義務を負う者が自身の弁明に役立つ可能性のある証拠を含めてすべての証拠にアクセスできる場合にのみ、充足されうることを明確にした⁽⁵⁴⁾。このことは、納税者は、課税庁が納税者に不利な判断をするために基礎としたものでなく、⁽⁵⁵⁾ 納税者の有利に働きうる文書にもまたアクセスできるということを意味する。しかし、CJEU は、この保護は絶対的なものではないとした。国内法は、例えば、事業上の秘密を保護するため第三者の私生活を保護するため、彼らに関する個人データ、または一定の文書が開示されることで犯罪行為を助長する場合等、文書へのアクセス権を制限する可能性がある⁽⁵⁷⁾。この事件では、課税庁は、部分的なアクセスを与えるかどうかを考慮した。Kokott & Pistone は、納税者の文書へのアクセスを制限する理由や正当化事由が⁽⁵⁸⁾ても広く、実際にはどの情報が開示されるのか、どの情報が不開示のままなのかが恣意的であることを指摘している。

納税者の有利になる証拠が交換要請されるべきか、または、要請の主な目的が納税者に不利な証拠を求めること⁽⁵⁹⁾とだとしても、調査国が納税者に有利な証拠もまた引き渡すべきかについては、調査国の国内法に委ねられている。Twoh International 事件⁽⁵⁹⁾では、CJEU は、現在の DAC1 の前身である指令 77/799 は、単に、正しい租税の賦課のために、課税庁に他国から情報を取得する可能性を提供することを認めただけであって、納税者が自身に必要な証拠を提供できないときにそのような協力を必要なものとしたわけではない⁽⁶⁰⁾、とした。

Twoh International 事件以降、指令 77/799 は DAC1 へと改正されたが、DAC1 もまた納税者の防衛の助けとなるような情報を要請することを国に義務付けておらず、調査国に、納税者の有利に働くものを含めて、事案に関連するすべての証拠を引き渡すようにも義務付けていない。課税国が調査国に、課税のための、納税者の不利に働く情報のみを要請する場合には、調査国は単に求められた情報を収集し、納税者に有利な証拠を探す努

力はしないか、調査の中で見つかる納税者に有利な証拠に注意を払わない可能性がある。

2-5 小 括

納税者は、課税国で課税処分を受けたあとに、当該課税処分について不服申立てを行うことで、調査国で行われた調査の適法性を含めて司法審査を受けることができることとされ、そのことを理由に調査国での調査の審査は保障されていない。換言すれば、課税国に調査・課税に係る司法管轄をすべて配分し、調査国という他国で行われた調査の正当性や、調査の中で行われた侵害についても課税国で審査する仕組みが採用されている。結果として、不服申立てを行うことができるのは、課税国で課税処分を受けた者に限定される。そのため、調査の正当性に疑問がある場合や、調査の中で何らかの侵害が行われた場合であっても、課税国で課税処分が行われなければ、そもそもそのことについて不服申立てを行う機会が保障されないこととなる。加えて、交換された情報は、課税国で課税処分に使用されないとしても、調査国・課税国双方の国内法と調査国の合意の状況によっては、情報主体の合意なく、異なる目的に使用される。

さらに、課税国で審査を行う際、他国において調査がどのように行われたのか、取得収集過程が証拠の許容性に与える影響を十分に考慮するだけの情報が課税国に適切に引き渡されるような仕組みが整えられていない。どのような情報を提供するかは調査国に委ねられており、現状、積極的に情報の取得方法を提供するインセンティブはあまりないように思われる。また、情報の取得過程が適切に共有されたとしても、違法収集証拠の扱いが国によって異なることから、調査国では使用できない証拠が課税国では使用できるといった事態が生じうる。課税庁は、納税者に有利な証拠を交換する義務を負わず、また、調査国から取得した証拠の全てを使用する義務もない。納税者は課税庁が有する証拠にアクセスする機会が保障されないため、課税庁は納税者に有利な証拠があっ

たとしても、それを知らせず、使わずにおくことが可能である。

3 調査国におけるデータ保護権による審査

1 および 2 において、EU における国際的情報交換では、納税者については課税国で、課税処分を契機として調査国で行われた調査の審査が行われることが予定され、調査国での審査が保障されないこと、課税国ではその審査を行うための情報を十分に取得する仕組みが整えられていないことを述べた。司法および納税者が他国法や他国行政庁の行為に不服申立てや審査することの困難と、情報取得の不十分さという問題を乗り越えるためのひとつの方法として、ここでは、データ保護権を介して、調査国で行われた調査を調査国で審査することを検討する。

3-1 Luxembourg 事件における Kokott 法務官の意見書

データ保護権を介した審査を検討するために、Luxembourg 事件における法務官 Kokott の意見書⁽⁶¹⁾に述べられた見解を整理する。法務官 Kokott の見解は法廷に採用されなかったが⁽⁶²⁾、調査国で行われる調査を調査国で審査する、という本稿の関心から、以下の二点において参考になると考えられる。①データ保護権と課税が相互に独立して審査されるべきであると考えている点、②「予見される関連性基準」について、調査国での調査に伴って起こりうる基本権の侵害を、調査国の司法において正当化しうる程度に詳細な理由付けとなっているか、という基準として解しうる点が述べられている点である。これら二点について以下に紹介する。

3-1-1 データ保護権と課税の相互独立性

ひとつめに、Kokott は、データ保護権は、課税とは別個独立に審査されるべきであり、他者によって自身の情報を提供される納税者が、情報提供命令に直接に不服申立てができないのは憲章四七条に違反する、とした。⁽⁶³⁾

Kokott は、①他者により情報提供されることで影響されるのは私生活に干渉されない権利／データ保護権であること、②納税者に課される租税支払義務によって影響されるのは法の下の平等、営業の自由、財産権であることを述べ、この二つが異なるものであることを明言した。⁽⁶⁴⁾ さらに、調査国がデータを課税国に渡した後であっても、租税の賦課が行われるかどうか、それがいつになるかは明確でないことを指摘した。もし収集されたデータによって、租税の賦課がないという結論になれば、納税者による不服申立てに対応する賦課通知はないということになる。⁽⁶⁵⁾ 同じことは、収集されたデータが租税目的に関連がないが、他の理由で租税の賦課が行われた場合にも当てはまり、そのような場合には、納税者はデータの収集の違法について争うことができない。⁽⁶⁶⁾ そのため、そのような救済はデータ収集時に起こる個人データ保護に対する介入を実効的に防ぐことができず、更正／賦課通知を通じた間接的な救済は、実効的な救済とはいえない、と述べる。⁽⁶⁷⁾

情報提供命令によって自身のデータが関係する第三者については、情報交換要請は彼らの私生活に関する間違った事実に基づく可能性があり、そのことはそういった第三者が実効的な救済を必要とすることを説明すると Kokott は強調した。しかし、第三者は、納税者の納税義務のための租税行政手続にも、情報交換手続にも直接に関与せず、調査国によって発行された情報提供命令に対して何の救済も有していない。後に続く賠償請求手続における間接的な救済は、そのような法的救済がさらなる条件に服し、基本権への侵害を防ぐことができず、最大でも損害に対する賠償を提供するに過ぎないため、四七条の下での実効的な救済とはいえない。⁽⁶⁸⁾ 第三者は四七条の下、司法審査を受ける権利を得るべきであり、法的救済の可能性を排除することは四七条に違反する。

この点について、法廷意見は、1で述べたように、課税国での課税処分をきつかけとした審査が行われうることから、四七条のエッセンスが尊重されていると判示している。

3-1-2 「予見される関連性基準」の解釈

Kokottは、「予見される関連性」基準の下で、要請された情報は課税国の課税の賦課に一定の物的関連性を持たねばならず、また、メンバー国には、当該納税者の課税に関連しそうな情報に要請する「情報漁り」を⁽⁶⁹⁾する自由はない、とする。その上で、情報交換を容易にするために調査国は予見される関連性基準の判断について限定された裁量のみを有すること、⁽⁷⁰⁾それでも、要請される情報は課税国の行う調査の要件に明らかに無関係であつてはならないこと、⁽⁷¹⁾調査国がその判断を行うために、課税国はその情報を要請する十分な理由説明を行わねばならないことを述べた。⁽⁷²⁾

Kokottは、許されない情報漁りと許容される行政支援のどちらに当たるのが重要な問題であるが、裁判所は未だ国際相互支援の文脈でこの点について明確にできていないと指摘し、競争法上の類似の問題に言及して調査国の課税庁は、課税国の課税庁が何を調査しようとしているか識別する必要があるとした。要請に記載される詳細な理由付けが明らかにされることで、情報提供命令の名宛人、納税者、情報交換の対象となる第三者は、正当化されない可能性のある情報要請に対して、実効的に自身を守ることができる。⁽⁷³⁾課税国は通常、情報交換要請に、調査したい事実、または少なくともそれらの事実をとりまく具体的な疑い、そして租税目的との関係を含まなければならない。これらの理由は、調査国が、調査とそれに伴い、自国で起こりうる（名宛人、納税者、第三者の）基本権の侵害とを、自国の司法において正当化しうるものでなければならない。理由附記の義務の要件は、要請される情報の範囲とセンシティブさが増すにつれてより厳しくなる、⁽⁷⁴⁾とした。

この点についての法廷意見を補足する。本件では、要請された情報に、「調査対象納税者と関連のある第三者の特定されない口座」を含む、特定されない契約やインボイス、支払が含まれていたことが問題となった。裁判所は、①情報交換要請をすることとなった調査対象納税者の身元を特定し、調査によってカバーされるべき期間が限定され、その期間に、問題の納税者と関連があり、契約、インボイス、支払に關係して情報を保有する者が限定されていること、②情報提供決定と情報交換要請はともに調査の予備段階でなされたものであり、調査の目的は課税国の課税庁が定義上、完全に正確な知識を持つていない情報を集めることにあること、⁽⁷⁵⁾の二つの理由で、特定されない契約等について情報を要請することに問題はないと判示した。⁽⁷⁶⁾

3-2 小括

法務官Korotの意見書においては、データ収集自体を課税とは独立に審査対象とすべきであり、その審査の機会は、情報提供命令の名宛人、納税者、情報提供によって自身の情報が提供される第三者に与えられるべきである、と考えられているものと読み取れる。データ保護権は自身に関するデータを移転されるデータ主体に認められるものであるため、調査の名宛人かどうか、新たに調査が行われるかどうかにかかわらず保護の対象となりうる。

そして、その審査については、「予見される関連性」基準に関する審査を、情報交換要請に記載されている事柄が、調査国で起こる基本権への侵害を正当化するに十分なもののか、という枠組みにすることで、調査国で調査の審査が可能になると考えられる。一方で、法廷意見が述べるように、「予見される関連性」はあくまで調査段階において、課税国が十分な情報を有していない事柄について情報を求めるものであり、「予見される関連性」基準を厳しく解すことは、効率的で迅速な情報交換を阻害しうる。「情報漁り」と「予見される関連性」基準を

満たす要請の線引きについて、グループプリクレストに関する裁判例などを通して、明確化されていくことが望ましいと考えられる。

おわりに

本稿は、多国間にわたって租税に関する手続が行われる場合、納税者に対する権利侵害があったときに、誰がどのようにそれを発見し、どう救済していくのかという問題について検討を行った。現行の租税に関する国際的情報交換は、調査手続・課税手続に係る司法審査管轄の配分と、審査のための情報の所在・審査能力との間にズレがあり、審査・救済が十分に行われない可能性がある。その問題を解決するためには、一国の司法が他国法の解釈や他国行政庁の行為を審査することを避ける必要があると考えられる。そのため、本稿では、調査国で行われる調査を調査国で審査する方法の一つとして、EUにおけるデータ保護権を対象とした枠組みを検討した。調査国での調査について、課税とは独立してデータ保護権を対象とし、課税国からの要請の中で提供される情報が、調査国での基本権の侵害を正当化しうるに足るものか、という枠組みにすることで、調査国の司法によって適切に審査しうると考えられる。しかし、情報交換要請に記載されるべき情報の程度を厳しくしていくことは、効率的で迅速な情報交換の妨げともなりうることから、司法管轄の適切な配分を含む納税者の権利保護と、効率的な情報交換の適切なバランスを模索していく必要がある。

(1) 拙稿「国際的情報交換における納税者の権利保護（特集 技術革新と租税手続の変化）」論究ジュリスト二六、八

- 三一九〇頁（有斐閣、二〇一八年）参照。
- (2) 拙稿「租税条約による情報交換と情報漁り…『予見される関連性』要件の審査」国際商事法務四七（二）、五五一六〇頁（国際商事法研究所、二〇一九年）参照。
- (3) 庄司克宏『新EU法基礎編』二〇一頁（岩波書店、二〇一三年）。
- (4) 五二条一項は「制限は、法によって定められ、これらの権利と自由のエッセンスを敬わなければならない。比例原則に服し、制限はそれが真に必要であって、共同体によってその一般的な利益の目的に合致することが認識されるか、他者の権利と自由を保護するために必要である場合にのみ認められる。」と定める。
- (5) 伊藤洋一「EU基本権憲章の背景と意義」法律時報七四卷四号二二頁、二六頁。
- (6) Case C-682/15 Berlioz Investment Fund SA v Directeur de l'administration des contributions directes [2018].
- (7) Joint Cases C-245/19 and C-246/19, État du Grand-Duché de Luxembourg v B (and Others) [2020].
- (8) Case C-682/15 Berlioz Investment Fund SA v Directeur de l'administration des contributions directes [2018], para 25.
- (9) DACI, art 1 (1) and recital 9 of the preamble.
- (10) Case C-682/15 Berlioz Investment Fund SA v Directeur de l'administration des contributions directes [2018], paras. 44, 51–52.
- (11) 二〇一九年三月一日に施行された法により、ルクセンブルクは再度、情報の所有者が情報提供命令に対して不服申立てを行う権利を導入した。
- (12) Joint Cases C-245/19 and C-246/19, État du Grand-Duché de Luxembourg v B (and Others) [2020], paras 26–28によれば、課税庁側は当初、情報提供命令に対する訴訟は認められないという判断を行ったが、法人Bはこの判断の無効を行政裁判所に訴えた。
- (13) 四つの法人（法人A～D）のうち、金融機関であるAを除く三つの法人が命令の無効を訴えたが法人Bと法人C、Dおよび納税者という二組に分かれて訴訟を提起した。C JEUの判決においては、合同で判決された。
- (14) Joint Cases C-245/19 and C-246/19, État du Grand-Duché de Luxembourg v B (and Others) [2020], paras 57,

- 59.
- (15) Ibid., paras 60 and 69.
- (16) Ibid., paras 67 and 68.
- (17) Ibid., para 80.
- (18) Ibid., paras 72–73.
- (19) Ibid., para 75.
- (20) Ibid., paras 90–91.
- (21) Ibid., paras 82–83.
- (22) Aikaterini Antoniou, “Judicial protection in exchange for tax information procedures: why ex post protection is not ‘effective’ protection”, in Romani, Korving and Eliantonio eds. *Exchange of Information in the EU*, Edward Elgar, 2024, pp.102, 107.
- (23) Joint Cases C–245/19 and C–246/19, *État du Grand-Duché de Luxembourg v B (and Others)* [2020], paras 103–104.
- (24) 以下に挙げる裁判例については、増井良啓「課税情報の交換と欧州人権条約」法学新報一二三三卷一一・一二号三三三—三五六頁（二〇一七年）にて紹介されている。
- (25) M.N. and Others v San Marino App no 28005/12 (ECtHR 7 July 2015).
- (26) Ibid., paras 78, 85.
- (27) Ibid., para 77.
- (28) Ibid., para 81.
- (29) Ibid., para 83.
- (30) Othymia Investment BV v the Nederland App no 75292/10 (ECtHR, 16 June 2015).
- (31) Ibid., para 44.
- (32) Ibid., para 24.

- (33) Ibid. paras 25 and 47.
- (34) ヲの問題については、Ricardo Garcia Anton, “The Fragmentation of Taxpayers’ Rights in International Dispute Resolution Settings: Healing Anxieties through Judicial Dialogue” 2018:1 World Tax J. 131. 443。
- (35) 自身の情報に関わる侵害について事後的な救済が「実効的な救済」となり得るか否かにについては Antoniou, supra note 22 に詳しく論じられている。
- (36) 1 件のまとめかた、2 件の問題の指摘について、前掲注(28) Antoniou の論文に依拠している。
- (37) Case C-276/12 Jiří Sabou v Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu [2013].
- (38) Ibid. paras 40-44.
- (39) Joint Cases C-245/19 and C-246/19, État du Grand-Duché de Luxembourg v B (and Others) [2020], para 82.
- (40) ヲの点の後述の法務官 Kokott の意見書 6 para.73 における指摘を行っている。
- (41) Antoniou, supra note 22, p.114.
- (42) Ibid.
- (43) DAC1 Art.16 (5).
- (44) ヲの点については、拙稿「国際的に交換された情報の刑事手続利用」租税研究八九三号一五五～一七四頁（二〇二四年）。
- (45) Antoniou, supra note 22, p.116.
- (46) Kokott and Pistone, Taxpayers in international law: International minimum standards for the protection of taxpayers’ rights (Hart Publishing, 2022), pp.207 and 308. ヲの点については Payani and Perron, “Tax Justice in the Post-BEPS Era: Enhanced Cooperation Among Tax Authorities and the Protection of Taxpayer Rights in the EU” in Cogan and Harris (eds.) Tax Justice and Tax Law: Understanding Unfairness in Tax Systems (Hart Publishing, 2020) pp.212-213 によつて Case C-419/14 WebMindLicenses kft v. Nemzeti Adó [2016] の解釈によつて、違法取集証拠の取り下げおよび違法取集証拠に基づく判決の無効が導かれると論じている。
- (47) 実際には、国境を越えて移転された証拠の扱いは ECHR の下でまったく制約がなっていない。Janýr v.

the Czech Republic App no 42937/08 (ECtHR 31 October 2013) では、ECHR 6 条は「公正な裁判を受ける権利を保障し、疑われている者に証人尋問をする機会がない限り、それが使用できる唯一の証拠であれば、証人の証言を基礎として判断を行うことはしてはならない」とメンバー国に義務付けている。

- (48) Kokott and Pistone, supra note 46, pp.270, 273., Schenk v Switzerland App no 10862/84 (ECtHR, 12 July 1988), paras 47–48.

- (49) 刑事訴訟法上の証拠については、EU 内で証拠の許容性に関するルール統一の動きがある。二〇二三年五月にはヨーロッパ法協会 (European Law Institute) は、二年間のプロジェクトの成果である「刑事手続における証拠および電子証拠の相互容認性に関する欧州議会および理事会の指令に関する提案」を採択した。

- (50) Kokott & Pistone, supra note 46, pp.207, 218.

- (51) Baker, “Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters” (2014) 54 (6) European Taxation, p.252, Baker and Pistone, “General Report” in IFA, The practical protection of taxpayers fundamental rights (IFA Cahiers 100B, International Bureau For Fiscal Documentation 2015) 60.

- (52) Antoniou, supra note 22, pp.120–121 44 “EU + H 24” Mailhe v. France (No 2) App no 18978/91 (ECtHR, 26 Sept. 1996) 以下の点について判断をする機会があったが、当事件のイレギュラーな事情により、裁判所がそれに対して救済を与える限り、必ずしも手続全体を不公平なものとはしないと判断したことを批判する。

- (53) Case C–189/18 Glencore Agriculture Hungary Kft. V. Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [2019].

- (54) Ibid., para 57.

- (55) Ibid., para 53.

- (56) Ibid., para 54.

- (57) Ibid., para 55.

- (58) Kokott & Pistone, supra note 46, p.219.

- (59) Case C–184/05 Twob International BV v Staatssecretaris van Financien [2007].

- (60) Ibid., paras 32–34.
- (61) Opinion of Advocate General Kokott in joined cases C-245/19 and C-246/19, *État du Grand-duché de Luxembourg v B.*
- (62) 上の52の5と56 Luxembourg 事件の法廷意見の57の5は、本稿に参照。
- (63) Opinion of Advocate General Kokott in joined cases C-245/19 and C-246/19, *État du Grand-duché de Luxembourg v B.*, paras. 65, 82.
- (64) Ibid., para 71.
- (65) Ibid., para 73.
- (66) Ibid.
- (67) Ibid., para 74.
- (68) Ibid., para 100.
- (69) Ibid., para 127.
- (70) Ibid., para 128.
- (71) Ibid., para 130.
- (72) Ibid., para 131.
- (73) Ibid., para 136.
- (74) Ibid., para 138.
- (75) Joint Cases C-245/19 and C-246/19, *État du Grand-Duché de Luxembourg v B (and Others)* [2020], para 120.
- (76) Ibid., paras 121–123.
- (77) Case C-437/19, *État luxembourgeois v L* [2021], paras 63–67では、特定されていないが特定可能な納税者に関するグループクエストについては、要請の理由づけはより詳細でなければならないとされた。

〔付記〕 本研究はIRS科研費 19K13505 の助成を受けたものです。