

## 二国間租税条約に基づく情報交換要請の 取消請求等が認められなかった事案

——東京地裁平成29年2月17日判決（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・  
租税条約に基づく情報交換要請取消等請求事件）裁判所ウェブサイト——

大野 雅人

1. はじめに
2. 事案の概要
3. 主な争点
4. 主な争点に関する当事者の主張の要旨
5. 第一審の判断
6. 控訴審の判断
7. 検討
8. おわりに——政策論としての論点

### 1. はじめに

本件は、訴外 M1・M2 夫婦の所得税・相続税の税務調査に当たり、国税庁の国際業務課長が、二国間租税条約の規定に基づき、M1・M2 夫婦の子である原告 X1、シンガポール法人である原告 X2 社及びオランダ法人である原告 X3 社（以下 X1、X2 及び X3 を合わせて「原告ら」という。）に関する情報の提供を外国税務当局に要請したところ、原告らが、この要請が租税条約の規定に違反してされたものであるとして、①国際業務課長がシンガポール及びオランダの税務当局に対して行った情報の要請の取消し（取消請求）、②原告らが情報を交換されない地位にあること及び原告らがシンガポール及びオランダの税務当局から提供される資料を国税庁等によって利用されない地位にあることの確認（地位確認請求）、③損害賠償として計1350万円の支払い（国家賠償請求）、をそれぞれ求めた事件である。

本件は、二国間租税条約に規定される情報交換につき、取消請求訴訟、地位確認請求訴訟及び国家賠償請求訴訟が提起された、いずれも初めての事件であると思われ、先例性を有することから、事実関係、争点及び裁判所の判断を中心にまとめておくこととしたい。なお、原告らは、我が国の税務当局の調査対象となっている納税者ではなく、被要請国において情報収集の対象となっている外国の永住者・外国法人である（ただし、X1・X2・X3とも、調査対象となっている M1・M2 夫婦の親族及び関連法人である。）。

東京地裁（平成 29 年 2 月 17 日判決。以下「第一審判決」という。）は、①情報交換要請の取消請求については、情報交換要請に処分性はないとして訴えを却下し、②原告らが情報を交換されない地位にあること等の確認については、確認の利益がないとして訴えを却下し、③損害賠償請求については、我が国の税務当局が外国の税務当局に対して行った情報交換要請が違法であれば、当該外国の居住者等に対する損害賠償義務が生じることを明示しつつも、本件情報交換要請は租税条約に規定する「関連する情報」を求めるものであり「非関連情報」を要請したものであるとして、原告の請求を棄却した<sup>1)</sup>。

なお、本判決に対しては、原告が控訴し、控訴審である東京高裁は控訴を棄却している（東京高裁平成 29 年 10 月 26 日判決・平成 29 年（行コ）第 94 号・租税協定に基づく情報交換要請取消等請求、租税条約に基づく情報交換要請取消等請求控訴事件）。

## 2. 事案の概要

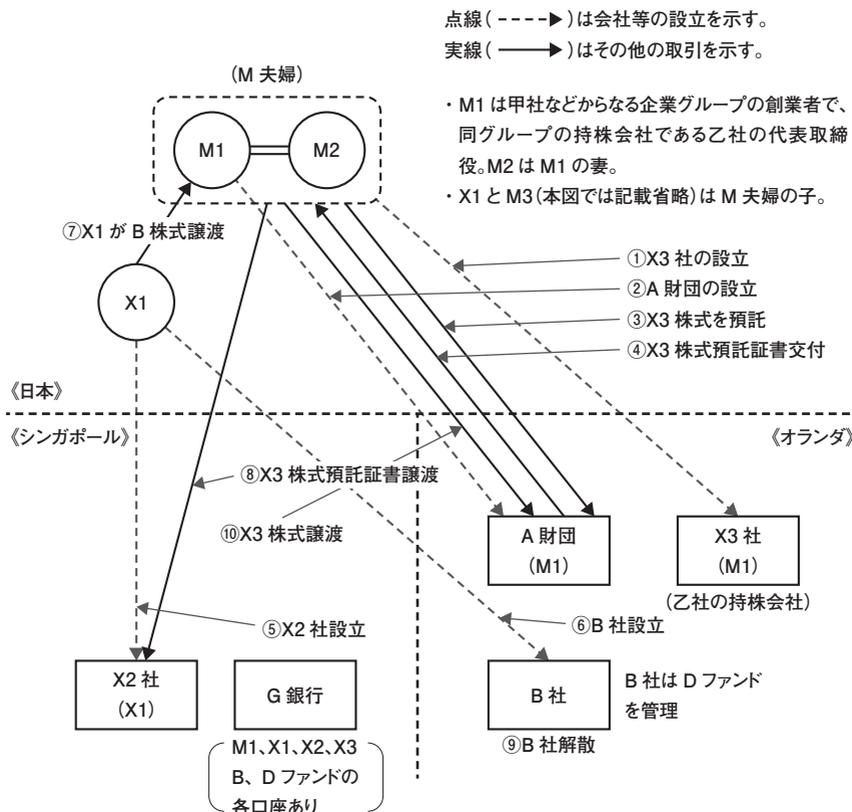
### (1) 当事者等

訴外 M1 は、パソコン周辺機器メーカーである株式会社甲社などからなる企業グループの創業者で、同グループの持株会社である株式会社乙社の代表取締役であり、訴外 M2 は M1 の妻である（以下 M1 と M2 を「M 夫婦」という。）。

---

1) 第一審判決の紹介として、T&A master 703 号 40 頁（2017）、市野瀬香子・税理 61 巻 6 号 117 頁（2018）が、また、評釈として、浅妻章如・ジュリスト 1518 号（平成 29 年度重要判例解説）203 頁（2018）がある。

【取引の概要図】



- ① 2002.10.18 M 夫婦がオランダに X3 社を設立。
- ② 2003.5.26 M1 がオランダに A 財団を設立
- ③ 2003.5.26 M 夫婦が A 財団に X3 株式を預託。
- ④ 2003.5.26 M 夫婦が A 財団から X3 株式預託証券の交付を受ける。
- ⑤ 2006.7.28 X1 が X2 社を設立。
- ⑥ 2007.10.2 X1 が B 社を設立。B 社は X2 がケイマン諸島の C を通じて運用していた D ファンドの管理に携わる。
- ⑦ 2009.9.28 X1 が B 社株式の全部を M1 に譲渡。
- ⑧ 2009.9.28 M 夫婦が X3 株式預託証券を X2 に譲渡。
- ⑨ 2009.10.15 B 社が解散。
- ⑩ 2013.7.1 X3 株式の全部が A 財団に譲渡される。

M 夫婦の間には原告 X1 及び訴外 M3 の 2 人の子がいる。M 夫婦は名古屋国税局管内に在住していたが、平成 24 年 12 月に東京国税局管内に転居した。X1 はシンガポールの永住権を取得している。

原告 X3 社は、M 夫婦が出資して 2002 年（平成 14 年）10 月 18 日にオランダで設立し M1 が代表取締役役に就任した、有限責任かつ非公開の外国会社で、乙社株式の持株会社である。M 夫婦は、M1 が別に 2003 年（平成 15 年）5 月 26 日にオランダで設立し単独で理事を務める A 財団に対し、同日、X3 の株式の全部を預託し、その旨の証書（以下「本件 X3 株式預託証書」という。）の交付を受けた。

原告 X2 社は、X1 が全額を出資して 2006 年（平成 18 年）7 月 28 日にシンガポールで設立し、その後取締役役に就任した、有限責任かつ非公開の外国会社（投資運営会社）である。

オランダでは、X1 が全部を出資して 2007 年（平成 19 年）10 月 2 日に B 社を設立し、B 社は X2 がケイマン諸島の C を介して運用していた D 信託と呼ばれる投資ファンド（以下「D ファンド」という。）の管理に携わった。その後、X1 は、2009 年（平成 21 年）9 月 28 日に、B 社株式の全部を M1 に譲渡し（以下「本件 B 株式譲渡」という。）、その後、同年 10 月 15 日に、B 社は解散した。

M 夫婦は、2009 年（平成 21 年）9 月 28 日に、本件 X3 株式預託証書を X2 に譲渡した（以下「本件預託証書譲渡」という。）。その後、X3 株式の全部は、2013 年（平成 25 年）7 月 1 日に前述の A 財団に譲渡され、本件訴訟係属当時は A 財団が X3 の単独株主となっている。

## (2) M 夫婦に対する税務調査

平成 24 年 9 月に、M 夫婦の平成 21 年分～23 年分所得税に対する名古屋国税局の調査（以下「本件所得税調査」という。）が行われた。また、M 夫婦、X1、及び M3（以下「M 一族」と総称する。）は、訴外 E を被相続人とする相続について、養子として E の妻 F とともに共同相続人となっており、平成 24 年 9 月 4 日にはその相続税の確定申告書が提出されていたことから、本件所得

税調査に際しては、相続税に係る調査（以下「本件相続税調査」という。）も合わせて行われた（以下本件所得税調査と本件相続税調査を合わせて「本件調査」という。）。

国税局の調査担当者は、M夫婦に、原告らが運用する外国投資信託の内容、その運用実態に係る資料及び財務諸表、X3及びA財団の定款、A財団の管理規則、A財団が締結した預託証書に係る契約書等の提出を求めたが、M夫婦はこれに応じなかった（弁論の全趣旨により裁判所が認定）。国税局の調査担当者は、平成24年11月に、原告に対し調査状況を説明したところ、原告は、本件相続税調査の結果については受け入れ、修正申告に応じる意思を示すなどした。

### (3) 本件各租税条約に基づく情報要請

#### (a) シンガポールに対する情報交換要請

国税庁の国際業務課長は、日星租税協定<sup>2)</sup>26条に基づき、2012年（平成24年）11月22日付の書簡をもって、シンガポール税務当局（IRAS）に対し、次の9項目の情報の提供を要請した。

- ① X2が投資運用会社となった投資信託で2006年1月1日から2012年2月28日までに存在したものの一覧。
- ② 上記の各投資信託の内容（委託者、受託者、受益者、運用会社、運用内容、分配計算方法等）。
- ③ 上記の各投資信託の同期間における受益者及びその異動。
- ④ 上記の各投資信託の同期間における運用実績。
- ⑤ 上記の各投資信託の同期間における分配又は償還の詳細（日付、金額、支払先等）。
- ⑥ 2008年12月期及び2009年12月期のX2の損益計算書及び貸借対照表。

---

2) 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール共和国政府との間の協定（平成7年条約8号、改正平成22年条約2号）。

⑦ 2009年9月28日にM1が本件X3株式預託証書を譲渡時の時価に比べて著しく低い価額でX2に譲渡しており、譲渡時の時価との差額がX2の隠れた利益となっていることについて、シンガポールでの課税の有無等。

⑧ X1のシンガポールでの申告状況、

⑨ M1、X1、X2、X3、B社及びCのDファンドがG銀行の支店に保有する合計8口座（M1、X1、X2、X3及びBにつき各1口座、Dファンドにつき3口座。以下「本件シンガポール各口座」という。）の取引明細。

国際業務課長は、上記の情報を要請する理由として、同書簡において、次の事項等を記載した。

- ・ M一族の外国投資信託に係る適正な所得を把握するには、X2が投資運用会社になっている信託のリスト、その信託の内容、運用実績、分配金額を把握する必要があるが、M1は関係書類の提出を拒んでいる。
- ・ M1は、本件X3株式預託証書を、譲渡時の時価に比べて著しく低い価額でX2に譲渡しており、譲渡時の時価との差額がX2の隠れた利益となるところ、当該利益によりX2の株式価値が増加していれば、X2の単独株主であるX1は経済的利益をM1から受けたことになるから、X1に対して贈与税を課税する必要があり、その課税金額等の確定のためにはX2の財務諸表を得る必要がある。
- ・ X1はどの国においても非居住者となっている可能性が高いが、日本の居住者となる可能性があることから、シンガポールにおける税務申告内容を確認する必要がある。

なお、上記国際業務課長の書簡には、(i) 本依頼は日本国の法律及び行政実務に則っており、情報提供依頼者は日本国の法令の下において又は行政の通常の運営において当該情報を入手する権限を有していること、及び(ii) 情報を入手するための国内で可能なすべての手段は実施済みであること、が記載されていた。

(b) オランダ税務当局に対する情報交換要請

また、国際業務課長は、日蘭租税条約<sup>3)</sup>25条に基づき、2012年（平成24年）11月27日付書簡をもって、オランダ税務当局に対し、次の4項目の情報の提供を要請した。

- ① X3及びA財団の定款並びにA財団の管理規則
- ② A財団とM夫婦、E及びFの間で締結された預託証書に係る契約書
- ③ X3及びA財団の2009年から2011年までの申告書
- ④ X3がG銀行の支店に保有する特定の各口座（以下「本件オランダ各口座」という。）の2009年から2011年までの取引明細書

国際業務課長は、上記の情報を要請する理由として、同書簡において、次の事項等を記載した。

- ・ 日本の所得税法の下では、譲渡損失は一般に総合所得から控除できるが、株式の譲渡損失は株式から発生した所得からのみ控除できるとされている。日本の税務当局としては、M夫婦が、本件X3株式預託証書は株式に当たらないとして、役員報酬を含む総合所得から譲渡損失を控除することにより所得税を回避したと考えているため、A財団と預託証書保有者の間の契約、A財団の管理規則等の書類を確認し、預託証書の性質を検証する必要がある。
- ・ M夫婦が本件X3株式預託証書の保有者としてX3からの配当を適正に申告しているかどうかを検討するため、X3及びA財団の申告書及び資金の流れを確認する必要がある。
- ・ 本件預託証書譲渡は2009年（平成21年）に行われており、2013年（平成25年）3月15日に所得税の更正期限を迎えるので、緊急案件として要望する。

なお、上記国際業務課長の書簡には、上記(3)(a)の(i)・(ii)と同趣旨が記載

---

3) 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とオランダ王国との間の条約（平成23年条約15号）。

されていた。

#### （4） 本件各租税条約に基づく情報要請の帰する

##### （a） シンガポール

上記(3)(a)の情報交換要請を受けて、シンガポール税務当局は、2013年（平成25年）1月17日付で、租税条約に基づく情報交換を促進するために要求されるものであることを明示した上で、X2に対し、X2は多数の投資信託・投資ファンドの運用会社として営業していると理解しているとして、上記(3)(a)①～⑤並びに本件預託証書譲渡に係る譲渡価額及び譲渡時の時価の情報の提供を求めた。また、X1に対し、X1はX2の取締役かつ唯一の株主であり、X3、B社、Cと取引があると理解しているとして、上記(3)(a)の⑨の本件シンガポール各口座の取引明細書の提供を求めた。

シンガポール税務当局は、シンガポール所得税法の規定に基づき、G銀行に対し、本件シンガポール各口座の保有者により保有される全ての口座の2006年（平成18年）1月から2011年（平成23年）12月までの全銀行取引明細書の写しを作成し引き渡すべきこと等を求める旨をシンガポール高等裁判所に申し立て、M1は当該手続への参加を認められた。シンガポール高等裁判所はシンガポール税務当局の申し立てを全部認めてその旨の命令を発した。M1はシンガポール高等裁判所に原命令の取消しを求める申し立て等をしたが、同裁判所はこれらの申し立てをすべて棄却する旨の決定をした。この決定に対しM1が上訴したところ、シンガポール最高裁判所は、2015年（平成27年）1月22日付で、上記シンガポール高等裁判所の命令は、特定された8つの本件シンガポール各口座については正当であるが、同各口座の保有者により保有される全ての口座に広げて銀行取引明細書の写しの作成及び引渡しを命じた部分は同国所得税法の規定に違反するとして、その限度で決定を取り消した<sup>4)</sup>。

---

4) 取り消された部分は、日本の税務当局が要請したものではない。上記(3)(a)⑨参照。

(b) オランダ

上記(3)(b)の情報交換要請を受けて、オランダ税務当局（ロッテルダム税務事務局）は、2013年（平成25年）2月5日付で、租税条約に基づく情報収集であることを明示した上で、X3に対し、X3及びA財団に関する情報の取得を目的とする実地監査を行うことを予告する書面を送付した。

(5) M夫婦に対する所得税調査

上記の間の平成24年12月に、M夫婦は納税地を変更し、本件所得税調査事務は名古屋国税局から東京国税局に引き継がれた。東京国税局の調査官は、平成25年4月にM夫婦の代理人と面談した。調査官は、遅くともこの面談時まで、M夫婦の平成21年分～23年分の所得税について、その時点で更正決定等をすべきと認められず、平成25年5月末頃にその旨の通知書を送付する旨を告げた。M夫婦の代理人は、本件面談時以降、調査官に対し、本件各情報要請を撤回するよう求めた。

所轄税務署長は、M夫婦に対し、平成25年5月27日付で、平成21年分～平成23年分の所得税について、「更正決定等をすべきと認められない旨の通知書」を發し、同通知書は5月29日頃に到達した。

一方、国際業務課長は、シンガポール税務当局に対し、2013年（平成25年）7月16日付けで、要請した情報はいまだ必要であることなどを確認する旨の書簡を發した。

(6) 原告による出訴

原告らは、次のことを求めて出訴した。

(a) 平成25年事件（シンガポール関係。原告はX1及びX2）

- ・ 国際業務課長が2012年（平成24年）11月22日付でシンガポール政府に対して行った情報要請の取消し。
- ・ 上記の情報要請において、X1及びX2が自身に関する一切の情報を交換

されない地位の確認。

- ・ 上記の情報要請に関し、X1及びX2が、シンガポール政府から提供される自身に関する情報が記載された資料を、関係行政庁等によって利用されない地位にあることの確認。
- ・ 上記の情報要請によりX1及びX2が蒙った損害に対する、1250万円の損害賠償請求。

(b) 平成27年事件（オランダ関係。原告はX3）

- ・ 国際業務課長が2012年（平成24年）11月27日付でオランダ政府に対して行った情報要請の取消し。
- ・ 上記の情報要請において、X3が自身に関する一切の情報を交換されない地位の確認。
- ・ 上記の情報要請に関し、X3が、オランダ政府から提供される自身に関する情報が記載された資料を、関係行政庁等によって利用されない地位にあることの確認。
- ・ 上記の情報要請によりX3が蒙った損害に対する、100万円の損害賠償請求。

### 3. 主な争点

本件の主な争点は次のとおりである（争点の整理は第一審判決による。）。

(1) 本件各訴え部分の適否

- (a) 本件各取消請求に係る本件各情報要請の処分性の有無（争点1）
- (b) 本件各確認請求に係る確認の利益の有無（争点2）

(2) 本件各情報要請の適否

- (a) 本件各情報要請が本件各租税条約に関連しない情報（以下「非関連情報」という。）を要請するものとして違法か否か（争点3）
- (b) 本件各情報要請が本件各租税条約の適用を除外される情報（日本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」という。)を要請するものとして違法か否か(争点4)

ア 本件シンガポール各口座に関する情報について(争点4-①)

イ 本件要望期限後における本件オランダ情報要請継続について(争点4-②)

ウ 更正決定等をしない旨の通知後における本件各情報要請継続について(争点4-③)

(c) 本件各情報要請が情報入手手段を尽くさずに行われ又は既に我が国で得た情報を要請するものとして違法か否か(争点5)

(3) 本件各情報要請を原因とする原告らの国家賠償請求権の有無(争点6)

#### 4. 主な争点に関する当事者の主張の要旨

(1) 本件各取消請求に係る本件各情報要請の処分性の有無(争点1)

(a) 被告の主張

本件各租税条約に基づく情報要請には処分性はなく、「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」(行政事件訴訟法3条2項)に当たらない。

(b) 原告の主張

日本の税務当局が租税条約に基づく情報要請を行ったことにより、シンガポール及びオランダの税務当局は相当程度の確実性をもって情報を入手する方向で行動することとなる。被要請国は要請国の情報要請行為に違法性があるかどうかを判断できないこと等を踏まえれば、日本の当局の情報要請行為に違法性がある場合には、被告が情報を入手する前にこれを是正できる機会が与えられることが重要であり、本件各情報要請に処分性を認めて争訟の対象とするのが裁判上の救済を与えるタイミングとして最も適切であるというべきである。

(2) 本件確認請求に係る確認の利益の有無（争点2）

(a) 被告の主張

本件情報要請に基づいて国税庁に対して原告らの情報が提供されることによって、直ちに原告らの有する権利や法的地位に影響を及ぼすものではなく、また、国税庁等が提供された資料を利用したことによって、直ちに原告らの有する権利又は法的地位に影響を及ぼすものではないから、いまだ我が国が取得していない資料について利用されないことの確認を求めるにつき、原告らの有する権利又は法的地位に危険又は不安が存在するとは認められないので、原告には即時確定の利益はなく、確認の利益がない。

(b) 原告の主張

銀行口座の取引明細は、一般に、法人も個人もそのみだりな開示を欲せず、また、X2及びX3にとっては、投資運用内容の詳細や顧客等の取引先に関する情報もみだりに他人に知られたくない事項であるところ、本件情報要請により原告ら（及び取引先）のプライバシーが侵害される現実的危険性が迫っており、本件確認請求には即時確定の利益が認められる。

(3) 本件各情報要請が非関連情報を要請するものとして違法か否か（争点3）

(a) 原告の主張

他国政府に対する本件各情報交換が適法なものであるためには、当該要請が情報漁りに該当しないことが必要であり、名前を特定しない情報収集や、調査対象の納税者の租税問題と関連しているとは思われない情報の要求が情報漁りの典型とされている。X2が運用する投資信託に関する情報は、M夫婦に対する税務調査のためである以上、シンガポール当局に要請する情報は、M一族のうち居住者を受益者とする投資信託に係るものに限定する取扱いで目的は達成できたはずであるのに、X2が投資運用会社となった全ての投資信託について、全ての受益者の氏名や異動に係る情報を要請するのは、M夫婦に対する税務調査の範囲を大きく逸脱した名前を特定しない情報収集であり、情報漁り

の典型である<sup>5)</sup>。

(b) 被告の主張

本件各情報要請においては、税務上の問題点と収集依頼情報との間に予想される関連性がシンガポール又はオランダの税務当局に示されており、証拠漁りに該当しない。

(4) 本件シンガポール各口座に関する本件シンガポール情報要請が国内入手不能情報を要請するものとして違法か否か（争点4-①）

(a) 原告の主張

シンガポール所得税法105J条による手続は、司法が直接に対象情報の提出を命じるものとして日本法には存在しない手続であるから、国内入手不能情報の取得を許可しない日星租税協定26条3項b号の要件を満たさない。

(b) 被告の主張

国内入手不能情報を提供する必要はないとする日星租税協定26条3項は、情報交換に関する相互主義原則を規定したものであるところ、この原則を余りに厳格に適用すると、効果的な情報交換を阻害するおそれがあるので、相互主義の原則は広い意味に、かつ、実践的に解釈すべきであるとされ、また、各国において情報を入手し又は提供する方法は何かしら異なっている部分が多く、この各国の慣行や手続の違いが重大でない場合には、要請を拒否する理由とすべきではないとされている。本件シンガポール各口座に関する情報は、IRAS

---

5) この他にも原告らは、①2010年（平成22年）7月14日に発効する前の旧日星租税協定26条1項1文及び2条によれば、贈与税に関する情報を交換することは認められていなかったところ、取引当時に適用されていた旧日星租税協定において要請・交換し得なかった情報は、改定後の日星租税協定によっても要請・交換することができないと解すべきである、②各情報要請は課税処分のために必要がない、等と主張したが、裁判所には受け入れられなかった。

が国内法の通常の手続において入手できる情報であり、行政の通常の運営において入手できる情報である。

**(5) 本件要望期限後における本件オランダ情報要請の継続が国内入手不能情報を要請するものとして違法か否か（争点4-②）**

(a) 原告の主張

2013年（平成25年）3月15日の更正期限後は国税庁は調査の法的根拠を失うため、本件オランダ情報要請を継続する根拠は失われた。

(b) 被告の主張

平成23年12月改正前の国税通則法（以下「旧通則法」という。）70条5項は、偽りその他不正の行為により税額を免れていた場合、法定申告期限から7年を経過する日までは更正をすることができる旨規定している。

**(6) 更正決定等をしない旨の通知後における本件各情報要請の継続が国内入手不能情報を要請するものとして違法か否か（争点4-③）**

(a) 原告の主張

本件所得税調査は、平成21年分については平成25年3月15日に、また、平成22年分・平成23年分については平成25年4月17日に、それぞれ、東京国税局の調査担当者からの更正処分をしない旨の連絡によって終了しているのであるから、平成23年12月改正後の国税通則法（以下「新通則法」という。）74条の11第1項・4項の規定により、情報交換要請の継続は違法である。

(b) 被告の主張

新通則法における調査手続は、平成25年1月1日以後に納税者に対して行う質問検査（同日前から引き続き行われている調査等に係るものは除く。）について適用するとされているから、平成24年9月からM夫婦に対して行われた本件調査に新通則法の適用がないことは明らかである。また、一旦調査が終了

したとしても、改めて調査を行う場合があることは法律も当然に予定しているものであり、調査終了後に資料収集を行うことが禁止されるものと解することはできない。

**(7) 本件各情報要請が情報入手手段を尽くさずに行われ又は既に我が国で得た情報を要請するものとして違法か否か（争点5）**

**(a) 原告の主張**

租税条約に基づく情報要請を行うに際しては、事前に、当国内で可能なすべての情報入手手段を尽くすこと（使い果たすこと）が要件として必要である。また、その論理的な大前提として、日本で得た情報について重ねて情報要請をしないことが求められる。自国で入手可能な情報について外国政府を巻き込むべきでないから、租税条約に基づく情報交換要請については、客観的にみてやむを得ないと認められる場合に限り行うとされている国内調査における反面調査以上に極めて厳格な補充性が要求されるものである。

**(b) 被告の主張**

調査対象者の税務申告の適法性や正確性を確認するに当たって、調査対象者等から提示された資料のみではこれを判断することが困難な場合があるのは当然であり、上記租税条約の情報交換制度の目的からすれば、このような場合、税務申告の適法性や正確性を確認するために必要な情報や、あるいは調査対象者やその取引先等から提示された資料の真偽を確認するために必要な情報等を要請することが情報交換制度において否定されているとは到底考えられない。

**(8) 本件各情報要請を原因とする原告らの国家賠償請求権の有無（争点6）**

**(a) 原告の主張**

被告は、原告ら（特に投資運用会社である X2）において顧客のプライバシーを守る義務、権限を侵害する形で本件各情報要請を行った。原告関係者（▲▲税理士や▲▲弁護士）は、M 一族以外の他の投資家の情報は黒塗りにすると

いう形式で資料の提出を求められればそれに応じるので、本件各情報要請は撤回してほしい旨を申し入れたが、調査担当者はこれを受け入れなかった。損害としては、X1の精神的苦痛、X2とX3が違法な本件情報要請に対応するために支出した費用、X2とX3の社会的評価ないし信用の低下減退による無形損害、弁護士費用である。

#### (b) 被告の主張

日星租税協定26条1項、3項、日蘭租税条約25条1項、3項は、被要請国の利益を保護する趣旨の規定であると解され、被要請国の居住者の権利利益を保護する責任を負うのは被要請国の税務当局であるといえる。国際業務課長は、本件情報要請に当たり、被要請国の居住者である原告らに対し職務上の法的義務を負っているとは認められないから、その職務上の法的義務違反は認められない。また、原告らには、国賠法上の違法の前提となる権利ないし法益の侵害も存在しない。

### 5. 第一審の判断

第一審判決は次のように判示して、情報要請の取消請求と地位の確認請求については訴えを却下し、国家賠償請求については請求を棄却した。

#### (1) 争点1（本件各取消請求に係る本件各情報要請の処分性の有無）について

「……情報要請行為は、被要請国の権限ある当局を名宛人としてその職務権限の行使を依頼するものであり、国民を名宛人とするものではなく、国内における行為になぞらえていえば、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あるとはいえない。」

「……本件各租税条約に基づく情報要請行為は、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該当するとは

いえず、抗告訴訟の対象となる行政処分に当たらないというべきである。」

「……原告らは……本件各情報要請に処分性を認めて争訟の対象とするのが、裁判上の救済のタイミングとして適切である旨主張する。」

「しかし、……被要請国が情報要請に応じるか否かは……被要請国の権限ある当局の判断に委ねられていると解されるから、むしろ、被要請国の判断の適否を、非要請国の居住者が被要請国において争うほうが適切であり、我が国の裁判所においてその点を審理判断することは必ずしも適切であるとはいえない場合もあると考えられる。他方、要請国の当局による情報要請行為は、基本的に、課税要件事実に関する資料を収集する目的で行われるものであり、課税のための手段にすぎないものであるところ、具体的な課税に至る前の段階におけるその手段たる行為について処分性を認めなければ適切な時期に救済を得られないと解すべき理由もない。」

## (2) 争点2 (本件各確認請求に係る確認の利益の有無) について

「……実質的当事者訴訟としての確認の訴えについても、民事訴訟一般における確認の訴えと同様に、即時確定の利益がある場合、換言すれば、現に、原告の有する権利または法的地位に危険又は不安が存在し、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、確認の利益があるものとして、これを提起することが許されるものというべきである（最高裁昭和30年12月26日第三小法廷判決・民集9巻14号2082頁参照）。」

「本件各情報要請は、M夫婦に対する本件所得税調査の一環として行われたものであり、当該調査が行われ、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、M夫婦に対する更正処分や、ましてや原告らに対する何らかの課税が行われることになるという関係にはないから、M夫婦や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ことが明らかである。」

「……原告らが主張する上記の情報についても、正当な行政目的に資する

ものとして客観的な必要性が認められるものであれば、法令上の根拠に基づき、その開示が義務付けられているものであって、被告がそれを取得し、利用することは、直ちにプライバシーを侵害するものとはならないという性質のものである。」

「 以上のとおり、原告らが主張する上記の情報を被告が取得等した場合の不利益の性質や、事後的な損害の回復の困難性の程度等を勘案すると、プライバシーの侵害の予防を目的とした確認の訴えについては、その目的に即した有効適切な争訟方法であるということはできず、その確認の利益を肯定することはできないというべきである。」

### (3) 議論の前提としての上記3の(8)の被告の主張について

第一審判決は上記(1)と(2)のように述べて、情報要請の取消請求と地位確認請求の訴えを違法とした後、国家賠償請求についての検討にはいるが、その前提として、「租税条約上の情報交換制度において、要請国の税務当局が、被要請国に情報を要請するに当たり、被要請国の居住者の権利利益を保護すべき職務上の法的義務を負っているものということとはできない。」との国側の主張（上記4(8)(b)) に対し、次のように述べて、要請国は被要請国の居住者との関係においても法的義務を負うとした。

「 ……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り、これと異なる被告の主張は採用することができない。」<sup>6)</sup>

この前提に立てば、要請国が被要請国に違法な情報交換要請を行えば、要請国には被要請国の居住者に対する損害賠償義務が発生し得ることとなる。第一審判決は、続いて、争点3から争点5までにつき、本件各情報要請の違法性について判断していく。

---

6) この判示は、判決文の第3の6（争点4についての判断）(1)でも繰り返されている。

(4) 争点3 (本件各情報要請が非関連情報を要請するものとして違法か否か) について

「……認定した事実によれば、……客観的に見て相当複雑な資金や乙社を含む関係各社の株式の移動が行われてき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みれば、これらの資金の移動、関係各社の株式の移動や関係各社及びA財団の設立の経緯等について、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。そうすると、平成24年当時、M夫婦に対する所得税法の適用を含め、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及びA財団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。」

(5) 争点4 (本件各情報要請が国内入手不可能情報を要請するものとして違法か否か) について

(a) 本件シンガポール各口座に関する情報 (争点4-①) について

「……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ものである。」

「……本件各シンガポール口座に関する本件シンガポール情報要請が国内入手不能情報を要請するものとして違法であるとはいえない。」

(b) 本件要望期限後における本件オランダ情報要請継続の適否 (争点4-②) について

「……国内租税法を適正に執行するため必要な情報を交換すること等を趣旨・目的とする租税条約における情報交換制度の下において、この加重要件〔筆者注：「偽りその他不正の行為」〕の基礎となるべき事情の調査を補

充することが排除されているものとも解されない。通常の更正期限後に、加重要件の基礎となるべき事情について、我が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とはいえない。」

(c) 更正決定等をしない旨の通知後における本件各情報要請継続の適否（争点4-③）について

「これらのことを踏まえると、当該通知〔筆者注：更正決定をしない旨の通知〕は、当該時点では一応調査を終了させるものの、その後の調査を一切行わないといった意味のものでなかったと解されるところである。……」

「……原告らに対してされた更正決定等をしない旨の通知が上記の調査結果の通知の趣旨を出るものといえない場合には、当該通知は、当該時点では一応調査を終了させるという趣旨のものにとどまり、その後の調査を一切行わないというような意味のものであるとはいえないというべきである。」

「……M夫婦に対して新通則法下の様式に準じて税目及び課税期間を特定した「更正決定等をすべきと認められない旨の通知書」が送付されているからといって、当該通知は、それ以外の点において、新通則法施行前において行われていた……調査結果の通知の趣旨を出るものとはいえないというべきであり、……その後の調査を一切行わないというまでの意味のものであったとはいえない。」

(6) 争点5（本件各情報要請が情報入手手段を尽くさずに行われ又は既に我が国で得た情報を要請するものとして違法か否か）について

「……我が国が要請国としてする情報要請に際しての上記の補完性の内容を具体的に見ると、この点は、結局のところ、税務職員が情報要請をするに際しての「必要があるとき」との要件（……）に収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ところ、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をいうものと考えられ、この場合における情報要請の範囲、程度、時期、場所等の実施の細目については、上記の客観的な必要性と、調査対象者の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な判断に委ねられているものと解するのが相当である（最高裁判所昭和48年7月10日第三小法廷決定・刑集27巻7号1205頁〔筆者注：荒川民商事件〕、最高裁判所昭和58年7月14日第一小法廷判決・訟務月報30巻1号151頁〔筆者注：千葉民商事件〕、最高裁判所平成5年3月11日第一小法廷判決・訟務月報40巻2号305頁〔筆者注：奈良民商事件〕各参照。）

「……本件各情報要請の対象となった情報については本件各租税条約に基づき情報を要請する客観的な必要性があったものといふことができ、その必要性と本件所得税調査の対象者たる M 夫婦の私的利益との衡量において、本件各情報要請に至った税務職員の判断が社会通念上相当な限度を逸脱していたと認めることはできない。」

「以上によれば、本件各情報要請が情報入手手段を尽くさずに行われ又は既に我が国で得た情報を要請するものとして違法であるとはいえない。」

#### (7) 争点6（本件各情報要請を原因とする原告らの国家賠償請求権の有無）について

「以上……において検討したところによれば、本件各情報要請に国賠法上の違法があるとはいえないから、その余の点につき判断するまでもなく、原告らに本件各情報要請を原因とする国家賠償請求権が成立するとはいえない。」

### 6. 控訴審の判断

控訴審の東京高裁平成29年10月26日判決は、大部分につき第一審判決を引用し、控訴人の控訴を棄却した。ただし、本件が国家賠償請求の対象となるか

どうかについての国側主張を、第一審の判示に加えて、次のように述べて斥けている。

「これに対し、被控訴人は、本件コメントリー〔筆者注：OECDモデル租税条約コメントリー 26条関係〕を引用し、被要請国の居住者の権利利益を保護する責任を負うのは国内法令を執行する被要請国の税務当局である旨主張する。しかし、被要請国の税務当局が被要請国の居住者の権利利益を保護する責任を負うとしても、そのことにより、要請国の税務当局が上記責任を免れるとする合理的理由は見当たらない。そして、要請国の税務当局が負う職務上の法的義務と被要請国の税務当局が負う法的義務は互いに排斥し合う関係に立つものではなく、被要請国の居住者の権利利益保護の観点から両立し得る関係に立つものと解すべきであって、被控訴人の上記主張は採用することができない。」

## 7. 検討

### (1) 本件判決の意義等

本事案は、二国間租税条約に基づく情報交換について、取消請求訴訟、地位確認請求訴訟及び国家賠償請求訴訟が提起されたものであるが、二国間租税条約に基づく情報交換についてこれらの訴訟が提起されたことは、おそらく過去にはなく、その意味で先例性の高い判決である。

情報要請の取消請求と地位確認請求については、伝統的な考え方により訴えが不適法とされ却下されたが、損害賠償請求については、情報の被要請国の居住者等も情報の要請国に損害賠償請求ができることが示され、また、「関連する情報」を要請するものか「証拠漁り」に該当するのかの判断基準も示された。

事実関係は複雑であり、不明な部分も多いが（そもそも事実関係について不明な部分が多いために情報要請が行われている）、事実関係を通して、富裕層の投資や節税のために何十億円ものカネが関連企業間で回されている実態を垣間見ることができる。そして、外国を舞台に行われている投資や節税のための取引の全容を税務当局が把握することの困難さも理解することができる。

(2) 争点1 (本件各取消請求に係る本件各情報要請の処分性の有無) について

取消訴訟の訴訟要件(主観的訴訟要件)としては、①取消訴訟の対象(処分性)、②原告適格、及び③(狭義の)訴えの利益が必要である<sup>7)</sup>。取消訴訟の対象となる「処分」とは、行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為をいい(行政事件訴訟法3条2項)、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が<sup>8)</sup>、二国間租税条約の規定に基づく情報交換要請の名宛人は被要請国の権限ある当局であり、情報交換要請が直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定するものではない。第一審判決もその旨を述べる(前述4(1))。

処分性の有無の判断については、最高裁において柔軟に解された事例があり<sup>9)</sup>、原告らも「情報というもの、一旦これを人間が五感を通じて入手してしまうと、これを無かったことにするのは不可能なものであることからすると、本件各情報要請に違法性が存する場合、被告が情報を入手する前に、これを是正できる機会を与えられることが非常に重要な位置を占める。」「したがって、本件各情報要請に処分性を認めて争訟の対象とするのが、裁判上の救済を与えるタイミングとして最も適切というべきである。」と主張して、本件情報交換要請を形式的行政処分として取り扱うべきと主張したが、第一審判決は、「具体的な課税に至る前の段階におけるその手段たる行為について処分性を認めなければ適切な時期に救済を得られないと解すべき理由もない。」として、原告の主張を斥けた。裁判所としては、課税処分が行われた後で当該処分の違法性を争えば足りると判断したものと考えられる(上記5(1)参照)。

第一審判決の判断は、現行制度の下においては妥当なものと考えられるが、

7) 宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法(第5版)』(有斐閣、2015)第1部第9章3参照。

8) 第一審判決が引用する最高裁昭和30年2月24日判決・民集9巻2号217頁、最高裁昭和39年10月29日判決・民集18巻8号1809頁。

9) 最高裁平成17年7月15日判決・民集59巻6号1661頁〔病院開設中止勧告取消訴訟事件〕、最高裁17年10月25日判決・判時1920号32頁〔病床数削減勧告取消請求事件〕、最高裁平成20年9月10日判決・民集62巻8号2029頁〔土地区画整理事業計画決定取消請求事件〕等。浅妻・前掲注1、204頁参照。

政策論・立法論としては、納税者の権利保護等の観点から、情報交換要請を行う場合（又は行った場合）に納税者に通知し、納税者に当該情報交換の差止め等の機会を与えることなども考えられる。他方で、納税者への通知を税務当局に義務付けることとした場合には、納税者に対する調査を困難にするおそれも大きいと思われる（後述8参照）。

### （3）争点2（本件各確認請求に係る確認の利益の有無）について

平成16年の行政事件訴訟法の改正によって、同法4条1項に定める「当事者訴訟」の例示として「公法上の法律関係に関する確認の訴え」が挿入された。もともと実質的当事者訴訟には確認訴訟が含まれていたため、この改正は確認的な意味しかもたないとされるが<sup>10)</sup>、立法者の意図は、明文化によって、確認訴訟を積極的に活用することを促すことであるとされている<sup>11)</sup>。しかし、確認の利益がどのような場合に認められるかについては、判例の積み重ねに待つばかりともされている<sup>12)</sup>。本件第一審判決は、「現に、原告の有する権利又は法律的地位に危険又は不安が存在し、これを除去するために……必要かつ適切な場合に限り、確認の利益があるものとして、これを提起することが許されるというべきである……。」とした上で、本件においては、(i) M夫婦や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、(ii) 公務員は守秘義務を負っており、相手国から入手した情報が現実第三者に流布されるなどして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、(iii) 原告らの投資運用の内容、顧客などに関する情報についても、正当な行政目的に資するものとして客観的な必要性が認められるのであれば、その開示が義務付けられている、などとして原告の確認の利益を否定している（前述5(2)）。租税法の分野における確認の訴えの典型例は、租税債務不存在確認請求事件であり、これについては確認の利益が認められて本案の審理が行われる場

---

10) 南博方ほか編『条解行政事件訴訟法（第4版）』（弘文堂、2014）127頁。

11) 同127頁。

12) 同128頁。

合もあるが<sup>13)</sup>、情報要請の地位確認請求については確認の利益が認められることは難しいといえよう。

#### (4) 損害賠償請求の前提としての、情報要請国の税務当局の職務上の法的義務について

第一審判決は、情報要請国の税務当局は、情報交換の必要性の要件及び租税条約上の要件のいずれにも沿って租税条約に基づく情報要請を行うべき法的義務を負っていると判示して、これを消極的に解すべきとの国側の主張を斥けた(前述5(3))。また控訴審判決も、「要請国の税務当局が負う職務上の法的義務と被要請国の税務当局が負う法的義務は互いに排斥し合う関係に立つものではなく、被要請国の居住者の権利利益保護の観点から両立し得る関係に立つものと解すべき」と判示した(前述6)。これにより、被要請国の居住者も、要請国の税務当局の要請が違法である場合には、要請国に損害賠償ができる旨が明確に示された。

#### (5) 争点3 (本件各情報要請が非関連情報を要請するものとして違法か否か)について

日星租税協定26条1項は「締約国の権限のある当局は、この協定の規定の実施又は両締約国の若しくはそれらの地方公共団体が課するすべての種類の租税に関する両締約国の法令(当該法令に基づく課税がこの協定の規定に反しない場合に限る。)の規定の運用若しくは執行に関連する情報(such information as is foreseeably relevant)を交換する。情報の交換は、第1条〔筆者注：人的範囲〕及び第2条〔筆者注：対象税目〕による制限を受けない。」と規定する<sup>14)</sup>。また、日蘭租税条約25条1項も同様の規定(「運用若しくは執行に関連

---

13) 例えば、相続税法34条1項に基づく連帯納付義務の不存在確認請求(東京高裁平成20年4月30日判決・訟月55巻4号1952頁)、無断で土地所有権移転登記が行われたことを理由とする贈与税の納税義務の不存在確認請求(東京高裁平成19年9月20日判決・税資257号順号10783)等。

する情報」を置く。日星租税協定26条1項も日蘭租税条約25条1項も、OECDモデル租税条約（2010年版）26条1項とほぼ同じ規定である。

OECDモデル租税条約コメンタリー26条関係のパラ5は、『「関連する（foreseeable relevance）」との基準は、租税問題に関する情報交換を最も広範囲に規定するよう意図されており、同時に、両締約国が、任意に『証拠漁り』を遂行し又はある納税者の租税問題と関連しているとは思われない情報を要求し得ない旨を明らかにすることが意図されている。』と述べるが<sup>15)</sup>、どこまでが「許される情報交換」であり、どこからが「証拠漁り」（fishing expedition）となるかの明確な線引きは容易ではない<sup>16)</sup>。しかし、本件については、我が国の租税法（所得税法）の適用のために、調査対象の納税者（M夫婦）の関連者について、課税要件の充足の有無に関する情報の提供を求めているものであり、「証拠漁り」には該当しないものと考えられる。

なお、本件で原告らが特に問題であるとしたのは、X2が投資運用会社となっている全ての投資信託の委託者、受託者、受益者、運用会社、運用内容、分配計算方法等について課税当局が情報要請した点である。原告らは、これらの情報はM夫婦の課税問題とは無関係であると主張したが、第一審判決は、X2が運用した複数の投資信託に関連して、趣旨ないし目的の不明瞭な資金移動が行われていることや、X2がどれほど広範に一般投資家向けの投資信託を運用する会社であったかも明らかでなかったことなどを理由として、これらの情報は非関連者情報には該当しないとされた（前述5(4)）。結局、「関連する情報」に当たるかどうかは、資金移動等の趣旨・目的の不明瞭性、調査対象の納税者と

---

14) 平成22年改正前の26条1項は、第2文で「情報の交換は、第1条の規定による制限を受けない。」とだけ規定されていた。

15) OECDモデル租税条約コメンタリーの和訳については、川端康之監修『OECDモデル租税条約2010年版（所得と財産に対するモデル条約）簡略版』（日本租税研究協会、2011）397頁による。以下も同じ。

16) この点につき指摘するものとして、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（日本銀行金融研究所）2011年10月号253頁、293頁。

の関連性等を総合的に考慮して判断せざるを得ないものと考えられる。

このほか、第一審判決は、「M 夫妻の関与税理士が投資信託等について一定の説明を行っているのであるから、当該投資信託等について情報要請をすることは情報漁りである」旨の原告らの主張を、「税理士の陳述内容のみをもって M 夫婦の確定申告書の記載の差異に合理性があるとは客観的には確認できないものというべきであるから、その合理性を確認する目的で上記各情報を探索すべき必要性がないことにはならない」として斥けている。すなわち、納税者が必要な情報を提供しなかった場合のみでなく、納税者が情報を提供したとしてもその情報が正しいかどうかを確認するための情報交換も許されるとした。これは当然のことであろう。

**(6) 争点4 (本件各情報要請が国内入手不可能情報を要請するものとして違法か否か) について**

**(a) 本件シンガポール各口座について関する情報 (争点4-①) について**

日星租税協定26条3項(b)及び日蘭租税条約25条3項(b)の規定によれば、一方の締約国は、一方の締約国又は他方の締約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を提供する義務を負わない。これは OECD モデル租税条約 (2010年版) 26条3項(b)と同様の規定である。原告らは、日本にはシンガポールのように裁判所が金融機関に情報の提出を命じる制度はないから、日本に存在しない司法制度の利用に至った本件シンガポール情報要請は日星租税協定26条3項(b)の要件を満たさないと主張したが、第一審判決は納税者の主張を斥けた (前述5(5)(a))。OECD モデル租税条約コメンタリー 26条関係のパラ15も、「……被要請国は、要請国の法令若しくは慣行の下では許されない行政上の措置を実施し、又は要請国の法令若しくは行政の通常の運営においては入手することができない情報を提供する必要までは存しない。つまり、一方の締約国は、他方の締約国の情報制度が自国の情報制度よりも広範囲に及ぶ範囲には、当該他の締約国の制度の利点を利用することはできないということになる。」と26条3項(b)の趣旨を説明している。

シンガポールや英国など、金融機関の口座情報の提供に当たっては裁判所による提出命令が必要である国も多いことから、第一審判決は、そのような制度を持つ国に対しても我が国からの情報交換要請が可能であることを確認したことに意義がある。

(b) 本件要望期限後におけるオランダ情報交換要請の適否（争点4-②）について

X3は、M夫婦の平成21年分所得税の更正期限（平成23年12月改正前の国税通則法70条1項一号により、法定申告期限から3年を経過した日＝平成25年3月15日）後には本件オランダ情報要請を継続する根拠は失われたと主張したが、第一審判決は、租税条約の情報交換制度の下において、「偽りその他不正の行為により税額を免れていた」という加重要件（同条5項、現在の4項）の基礎となるべき事情の調査を補充することは可能であると判示した（前述5(5)(b)）。

なお、X3は、加重要件の存在を被告が主張立証することが必要であるとも主張したが、加重要件が存在するかどうかは相手国から情報が提供されてから（さらには納税者に追加的に質問検査権を行使してから）判明することも多いであろうから、加重要件の存在は情報要請を行うに当たっての前提ではないと解すべきであろう。

(c) 更正決定をしない旨の通知後における本件各情報要請継続の適否（争点4-③）について

原告らは、更正決定をしない旨の通知後における本件各情報要請継続は、新通則法74条の11に反し違法であると主張したが、第一審判決は、原告らがその根拠とする新通則法74条の11は、平成23年改正法附則39条3項により平成25年1月1日以後に納税義務者に対して行う質問検査について適用されるものとされており、同日前行われていた調査については適用対象外とされているとして、原告の主張を斥けた（前述5(5)(c)）。更に原告は、新通則法は租税法

の一般原則を確認的に規定したものであるので、同附則にかかわらず、本件所得税調査にも新通則法が適用されるべきであると主張したが、受け入れられなかった。

旧通則法の適用事案として、本判決の判断は当然であると考えられるが、同じことが新通則法74条の11の下で行われた場合はどうなるだろうか。税務調査において条約相手国に情報要請が行われた場合、相手国から情報が提供されるまでに数か月以上かかることから、新通則法74条の11の施行前は、「今回の調査は終了するが、情報交換要請により得られる情報等により、新たに課税上の問題点が認められた場合には再調査を行う」旨の説明が行われていた模様である（第一審判決の第2の4(8)（争点6）の被告の主張参照）。しかし、新通則法74条の11の下でこのような説明が許容されるかどうかについてははっきりしない。税務当局は、国税に関する実地の調査を行った結果、更正決定等をすべきと認められない場合にはその旨を納税者に通知し（新通則法74条の11第1項）、また、国税に関する調査の結果更正決定等をすべきと認められる場合には、調査結果の内容を説明すべきものとされており（新通則法74条の11第2項）、調査の部分ごとにそのような通知又は説明を行うことを新通則法は前提としていない。しかし、条約相手国から回答が来る数か月後あるいは1年以上後まで調査を終結させないことも、納税者の立場を不安定にするとと思われる。また、情報要請が行われた場合に限らず、例えば法人税の調査において一般調査と並行して移転価格調査が行われている場合にも同様の問題が生じる。一般調査（移転価格以外の調査）が終わって調査内容の説明が行われた後には移転価格調査は行うことができないとすれば、移転価格調査につき一般調査よりも1年長い6年の除斥期間（措置法66条の4第21項）を設けた意義が失われることとなる。新通則法74条の11第6項は、除斥期間の特例規定と相性の悪い規定といえよう。この両者を実務上調整するためには、調査につき終了していない項目が残されている場合には、新通則法74条の11第1項の通知又は第2項の説明ではないと納税者に説明しつつ、中間的な通知・説明をすることなどが考えられるかもしれないが、立法による解決を図るべき事項と思われる。

もしもそのような留保を置かずには新通則法74条の11の通知又は説明を行った後に、条約相手国から情報の提供があった場合には、同条6項にいう「新たに得られた情報に照らし非違があると認める」場合に当たるかどうかという問題も生じることとなる。

(7) 争点5（本件各情報要請が情報入手手段を尽くさずに行われ又は既に我が国で得た情報を要請するものとして違法か否か）について

情報交換の必要性について、原告らは厳格な補充性を要求し（したがって、納税者が提供した情報については情報要請すべきでなく、また、我が国で手段の限りを尽くしても得られなかったことが情報要請の前提として必要であると主張し）、これに対して、国側は、そこまでの厳格性は求められないと主張した。

日星租税協定、日蘭租税条約には、補充性に関する規定は置かれていないが、OECDモデル租税条約コメンタリー26条関係のパラ9(a)は、「他方の国に対して情報の提供要請が行われる前に、まず、国内の課税上の手続に基づき利用し得る通常の情報源に依拠すべきことが了解されている。」としている。情報要請国の税務当局が、自らが国内で行い得る情報収集の手段を尽くさず、他国の税務当局に情報提供を求めるとすれば、それは情報要請を受ける国の税務当局にとっては迷惑な話であるから<sup>17)</sup>、これは当然の了解事項であろう。

他方、情報要請側の税務当局としては、納税者が提出した資料が正確かどうかの「裏取り」も必要であり、納税者が何らかの資料を提出したからといって情報収集の必要がなくなるものではない。したがって、納税者が提出した資料が正確かどうかの検証のための情報要請は認められるべきであり、当該事項について納税者が提出した（あるいは陳述した）からといって情報交換が違法となるものではない（第一審判決の第3の7（争点5についての判断）の(4)）。

また、「手段の限りを尽くした」という要件を設定することは、課税当局に

---

17) 情報要請を受ける側の課税当局は、自国の税収増には直接には寄与しない仕事を相互主義の観点から引き受けている。

情報入手手段の見落としが1点でもあればそれを理由として情報交換を違法とするということであり、課税の公平性の観点からは適当でないと考える。第一審判決は、補充性は「必要があるとき」の要件に取れんされるとし、「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」をいうとしている（前述5(6)）。

#### (8) 争点6（本件各情報要請を原因とする原告らの国家賠償請求権の有無）について

前述(2)～(7)までの検討に基づき、第一審判決は、「原告らに本件情報要請を原因とする国家賠償請求権が成立するとはいえない。」と結論づけた。

### 8. おわりに——政策論としての論点

#### (1) 外国における議論の概観

欧州では、CJEUの *Sabou* 事件<sup>18)</sup> や *Berlioz* 事件<sup>19)</sup> を契機として、情報交換の対象となる納税者に対する通知を求め、あるいは納税者の争訟手段を確保するよう求める声が強まっている。例えば、IFA（国際租税協会）がバーゼル（スイス）で開催した2015年の年次総会では、「納税者の基本的権利の実際上の保護」が2つの主要議題のうちのひとつとされ、租税条約に基づく情報交換手続における納税者の権利保護についても活発な議論が行われた<sup>20)</sup>。他方、他国に情報要請を行うことについて調査対象の納税者に事前通告を行うことや、納税者による差止め請求を認めること、あるいは納税者その他の第三者に情報要請

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

19) *Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l'Administration des Contributions Directes*, Case C-682/15, 16 May 2017.

20) IFAの2015年年次総会の本テーマについての各国報告とまとめについては、IFA, "The practical protection of taxpayers' fundamental rights" *Cahiers de droit fiscal international*, Volume 100B, 2015 参照。その概要の紹介として、大野雅人「納税者の基本的権利の実際上の保護」租税研究795号224頁（2016）。

の内容について（差止め請求の手續等において）開示することは、税務調査への大きな支障ともなりうるものであり、納税者に情報交換を阻止するための過度の法的手段を与えることは脱税を助長することにもなり得るとして、税務当局の懸念も根強い<sup>21)</sup>。今後、海外に多額の資産を有する富裕層と税務当局との間での綱引きが行われる分野と思われる<sup>22)</sup>。

## （2）他国への情報要請の限界

各国の税務当局は、原則として他国において調査権限を行使することはできないが、他国の税務当局に二国間租税条約又は多国間租税条約の情報交換規定に基づく情報要請を行うことができるのであるから、情報交換を積極的に行うべきであると一般に期待されているようである。また、納税者の国外関係者の外国における実態についての立証責任も、証拠との近さはあまり重視すべきでなく、情報要請で関連資料が入手できる税務当局が負うとされた事例もある<sup>23)</sup>。しかし、情報要請を行うということは、他国に負担を掛けることでもある。

国税庁の報道発表資料<sup>24)</sup>によると、平成24年度から平成28年度にかけて、我が国が受けた「要請に基づく情報交換」の件数は955件、他方で我が国から行った「要請に基づく情報交換」の件数は2,620件であり、我が国が行う情報要請件数が我が国が受ける情報要請件数の2.7倍となっている。この数字の違

---

21) Torsten Fensby, “*Berlioz: Does the Global Forum Information Exchange Standard Violate Human Rights?*” *Tax Notes Intl*, October 23, 2017, at 379, 383.

22) 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（2017）333頁、354頁は、我が国において課税目的の情報交換について基本権を意識することが少ないとして警鐘を鳴らす。

23) 例えば、東京高裁平成25年5月29日判決・裁判所ウェブサイト（レンタルスペース事件）。ただし、平成29年度改正後の措置法66条の6第3項・4項では、書類等の提示・提出がない場合の推定規定が置かれ、一定の事項についての立証責任は納税者に負わされている。

24) 国税庁「平成28事務年度における租税条約等に基づく情報交換事績の概要」（平成29年11月）。[http://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2017/joho\\_kokan/pdf/joho\\_kokan.pdf](http://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2017/joho_kokan/pdf/joho_kokan.pdf)

いは、我が国の納税者である個人・企業が積極的に海外展開しているために生じているものかもしれない、また、我が国の税務当局が積極的に情報交換制度を活用していることを示しているのかもしれないが、我が国の税務当局が他国と比べて納税者に対して弱い情報収集権限しか持っていないことを示すものである可能性もある。情報交換が十分に機能しているのであれば問題はないが、今後我が国から他国への情報要請件数がさらに増加すれば、他国からの回答待ちの期間がさらに長くなることも考えられ、これに加えて他国から我が国への情報要請が増加すれば、我が国の税務当局は情報要請に回答するための調査事務が増加することとなる。我が国としては、納税者の海外での活動を税務当局がより効率的に把握できる仕組み<sup>25)</sup>を考えていく必要があると思われる。

(おおの・まさと 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授)

---

25) 平成24年度改正で国外財産調書制度が導入され、平成29年度改正後の外国子会社合算課税制度で一部の立証責任が納税者に負わされ、租税回避スキームの義務的開示制度(MDR)の創設が検討されるなど、そのような方向の動きは確実に進められている。