

テーマ「EU における 2 つの国際裁判所と租税事件ー最近の判例の検討を通してー」

(2025 年度日本租税理論学会の総会開催日 11/8(土)・9(日)専修大学神田キャンパス)

中村芳昭

2015. 11. 5 修正版

(目次)

はじめに

I. 租税事件を扱う 2 つの裁判所 (ECtHR と CJEU) の特徴

II. EU における 2 つの裁判所の最近の租税判例 (1)ーECtHR による税務調査の判例ー

III. EU における 2 つの裁判所の最近の租税判例 (2)ーCJEU による国際的租税情報交換の判例ー

IV. 2 つの裁判所の最近の租税判例とわが国への示唆

終わりに

はじめに

本報告は、標記のようなテーマについて次のような論点を取り上げて報告することとする。

(1) 第一に、本報告の対象であるが、2 つの裁判所が租税事件をどのように処理しているかについて、最近の注目事件の判例を通してみることにする。

ー ヨーロッパには国際的に 2 つの地域グループが存在する。**欧州評議会と EU** である。これら両者には**それぞれ国際的な裁判所**が存在する。EU 加盟国は欧州評議会にも加わっているところから、**EU にはそれら 2 つの国際的裁判所が存在することになる。**

ー これら 2 つの裁判所が取り扱う事件には、加盟国から申し立てられる多くの租税事件も含まれるので、そのごく一端を両裁判所の最近の注目事件の判例¹を通してみることに報告の主たる目的となる。

¹ この点、両裁判所にはこれまでに相当に多数の租税事件判例が蓄積されているといわれるが、欧州人権裁判所についていえば、人権裁判所自体が自身のこれまでの租税判例の中から重要判決を取りだして簡単に紹介する形でまとめたものに ECtHR のウェブサイト上に The Press Unit of ECtHR, "Taxation and the European Convention on Human Rights" (Murch 2023) が発表されている。その 2022 年 11 月版の翻訳として中村芳昭「翻訳税法資料：欧州人権裁判所広報部「課税と欧州人権条約」青山ビジネス・ローレビュー 13 巻 2 号 39 頁 (2024) があり、同裁判所の毎年の租税判例の件数が 10~20 件に登るとされている (中村・前掲 40 頁参照)。欧州司法裁判所の判例についてはこの点はまだつかんでいない。

一 本報告では、こうした検討を通して、とくに、それらの**裁判所が EU における加盟国の納税者の権利保護に果たす役割や機能の一端**を紹介することとする。

(2) 第二に、両裁判所が、国際裁判所という立場から、租税事件の処理をどのように行い、その判決の拘束力をどのように確保しているかも問題になるところであり、この点についても、具体的な事件の判例を紹介・検討するなかで、みてみることにする。

一 両裁判所の手続きや処理等においては、とくに租税事件特有のものはないようであるが、本報告では、両裁判所について**一般に指摘されている特徴²のなかから、租税事件の観点から、重要と考えられるものを指摘することとする。**

(3) 第三に、報告の中心的な論点として取り上げる、両裁判所における租税事件の分野と最近の判例については、わが国でもポピュラーな問題である**租税手続法の分野**に絞り、わが国でも議論されている類似の問題を取り上げることとし、とりわけ**税務調査の問題と調査によって収集した情報等の利用の問題**を取り上げることとする。次の2つの問題がそれである。

①イタリアにおける税務調査のうちの立入検査の問題

②EU における租税情報交換の問題

一 両裁判所による租税事件の判例がすでにきわめて多数に登るなかで、前述のような問題を取り上げるのは、次の**2つの理由**による。

①1 つには、現在のわが国の同様の問題を考えるうえで、きわめて重要な示唆を含んでいるという問題意識。

②もう 1 つは、両裁判所の租税判例にもっと注目や関心を向けてもらうためには、ここで取り上げる両裁判所の判例の判旨や論点を容易に理解してもらう必要があること。

(4) 第四に、①の問題意識に関連して、少し敷衍すると、ここで取り上げる両裁判所の判例は、いずれも**わが国の税務調査や情報交換制度にも共通する論点を多く含んでいる。**

一 このうち、税務調査の判例は人権裁判所 ECtHR のもので、イタリアの税務調査では住居、事務所等への「検査」立入りにも一定の許可状の所持の要求は法的に整備されているものの、その調査中の権利救済措置が不十分であったことが争われた。わが国の税務調査でも「検査」が認められているが、検査のための住居・事務所等への立入には、租税刑事事件における搜索等の立入りの場合を除けば、特段の許可状が必要とされていない上に、同様の救済措置も十分とはいえない状況にある。検査の立入りについては税務調査における問題提起の意味を持つ³。

² 差し当たり中西優美子『EU 司法裁判所概説』（信山社、2022）（以下『EU 司法』と省略）、同『EU 法』（新世社、2012）及び庄司克宏『新 EU 法 基礎篇』（岩波書店、2013）（以下『新 EU 法』と省略）など参照。

³ EU 諸国の税務調査に関しては大手の税務実務法人のものを除けば、研究的論文はほとんどない。

(5) 第五に、もう 1 つの国際租税情報交換に関する司法裁判所 CJEU の一連の判決については、わが国でも、類似の事件として情報交換要請の違法性を争った東京高裁平成 30. 10. 26 判決・同一審判決の東京地裁平成 29. 2. 17 判決(原告敗訴)がすでに存在する⁴。

ー ここでは、こうした近年導入された情報交換税度の実施において、その対象となる納税者はもとより情報保有の関係者の権利保護はどう考えるべきかという点で重要となる。

ー とりわけ**国際的な情報交換制度では税務当局の権限(権限行使の裁量)がそれだけ拡大すること**を意味する点で、これに関係する納税者、情報保有者、第三者等はそれに対してどのような形で権利保護が認められるかという問題となる。しかも、情報交換は税務当局間の国際的協力関係が構築されているなか、現行では国家間で対象情報の関係者の権利保護に事実上大きな違いが生じていることをどう考えるか、という論点が含まれている。

本報告は、以上のような論点と問題意識から行うこととする。

本報告の構成は冒頭の目次に従って行う。

I. 租税事件を扱う 2 つの裁判所 (ECtHR と CJEU) の特徴

1-1 概説

ー まず、本報告において租税事件を扱う EU における 2 つの国際裁判所である ECtHR と CJEU(または ECJ)には、裁判所の構成でも訴訟手続上でも少なからぬ違いがある。ここでは、それらの違いについて、租税事件の観点から、関係する最小限の手続き上の特徴をあげる。

ー この場合、これら両裁判所には、訴訟手続上、**租税事件に特有の手続きがあるとする指摘はとくにみあたらない**。ただし、両裁判所の判例には先例性が認められているので、あるとすればそれらの先例による租税事件特有の手続的規制が認めてられる可能性はありうるが、この点についてのまとまった指摘はみあたらない。

⁴ 租税情報交換については、野一色直人「税務上の国際的情報交換に係る法的課題」国際商事取引学界年俸 21 号 2030 頁(2019)、漆さき「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による審査」法学研究 98 巻 1 号 379 頁(2025)、藤谷武史「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」社会科学 69 巻 1 号 66 頁(2018)、大野雅人「欧州裁判所 Berlioz 事件判決の反響ー租税条約に基づく情報交換と納税者の権利保護ー」租税研究 310 号 284 頁(2018)、漆さき「租税条約に追い蹴る情報交換と情報漁り」国際商事法務 47 巻 1 号 55 頁(2018)、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 333 頁(2017)、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 253 頁(2011)、増井良啓「タックス・ヘイブンの租税情報交換条約 (TIEA)」税大ジャーナル 11 号 11 頁(2009)などを参照。

ー したがって、以下の特徴の指摘は、**租税裁判に特有のものではなくて両裁判所の訴訟一般に関する特徴について、租税事件に関する両裁判所の判例を見る上で必要と考えられる特徴をあげるにすぎない。**

1-2 租税事件の観点から見る 2 つの裁判所の特徴

(1) 第一に、ECtHR と CJEU(または ECJ)は、**前者が欧州評議会の司法機関として、後者は EU の司法機関としてそれぞれ設けられている。**欧州評議会も EU もともに、その設立の理念において「人権保障、民主主義、法の支配」といった共通の理念の下に設立されているので、司法機関の設置を必要とした。

ただし、両裁判所はそれらの異なる地域グループの裁判所としてそれぞれ設けられている。すなわち ECtHR は欧州評議会の構成国 46 カ国⁵の裁判所として設けられているのに対して、CJEU は EU(欧州連合)の裁判所として設けられている。

EU 加盟国の場合は、同時に欧州評議会の構成国でもあるため、EU 加盟国内の市民はこれら両裁判所に事件を申し立てることができることになる。

(2) 第二に、EU 加盟国では、租税事件との関連では、両裁判所は、いかなる租税事件を審理することができ、また、それぞれその審理対象とする事件にはどんな違いがあるのかである。この点は、基本的に、これら両裁判所が設置された目的に関連する。

そもそも**欧州評議会の構成国と欧州連合の構成国とは、それぞれ前者は欧州人権条約、後者は欧州連合基本権憲章及び各種の EU 法を基礎とした地域グループを構成している**ので、これらの構成国がそれらの条約及び憲章に基づいて形成された地域グループということになる。したがって、これら両グループの加盟国はそれらの条約や憲章並びに関係法を遵守する必要があるので、それらの違反があった場合は各グループに設置された裁判所が審理・判決を下すことになる。

ー このことから、これら両裁判所は、**租税事件についても、主としては、加盟国の政府(税務当局)による処分等の人権条約の違反が争われる租税事件の場合は欧州人権裁判所 (ECtHR) に、他方、権利憲章及び EU 法の違反が争われる租税事件の場合には欧州司法裁判所 (CJEU 又は ECJ) に申立が行われて、それぞれ審理・判断されることになる。**なお、CJEU は憲章関連事件のほか、それ以外の EU 指令等も含む EU 法全体に関する事件を広く対象としている。

ー EU の場合には、事案によっては人権条約の違反で訴えるかそれとも権利憲章の違反で訴えるかにより、両裁判所のいずれかにも申し立てることができるが(裁判所の選択)、この点について詳細な規則等はとくにないので、人権条約又は権利憲章の規定や解釈、両裁判所の従前の判例等を検討して訴訟実務的に選択することになると考えられる。

(3) 第三に、CJEU の仕組みで、ECtHR にはない特徴的なものとして、CJEU は裁判官以外に **CJEU を補佐す**

⁵ ロシアも加盟国であったが、ウクライナ侵攻で 2022 年に除名された。

る**法務官制度**が設けられている点（運営条約 252 条）があげられる⁶。

同条約 252 条は、法務官が司法裁判所を補佐することと定めたうえで、法務官の職務について

①「欧州連合司法裁判所規程に従い、関与を必要とする事案において、完全に公平かつ独立の立場から、理由を付した意見を公開の法廷において提出することにある。」と定めている。

②この法務官意見は、裁判官を拘束するものではないが⁷、裁判所が判決を下す際に参考にされたり、判決の中で直接引用されたり、その意見の趣旨が採用される場合も多い⁸といわれる。

（4）第四に、両裁判所は異なった国際的な地域グループの**国際裁判所**であるので、判決の実効性に関連して、その**判決の拘束力の確保**が問題となる場合がありうる。

租税事件の多くは、各加盟国の政府による課税が人権条約や権利憲章に違反することを争うので、この点は重要である。とくに政府側が敗訴した場合が問題になることが考えられる。租税事件の特性に関連してとくにこの点を指摘する必要がある。

両裁判所にはこうした判決の実効性に関する仕組みに大きな違いがあるので、以下、両裁判所の判決の実効性に関する仕組みの特徴を別々に述べる。

①まず、ECtHR についてであるが、ECtHR の**判決の実効性確保の仕組み**は人権条約に次のように規定されている（次に述べる CJEU には同様の仕組みは特にならない）。

⑦**人権条約 46 条 1 項**は「締約国は、自国が当事者であるいかなる事件においても、裁判所の最終判断に従うことを約束する。」と規定し、同条 2 項で、この最終判決は欧州評議会閣僚委員会に送付され、
「閣僚委員会は、その執行を監視する」とする原則的な規定をおく。

⑧そのうえで、閣僚委員会が、判決の解釈問題が最終判決の監視を妨げていると認めるときは、「解釈問題に関する裁定を求めて事案を裁判所に付託する」か（同条 3 項）、又は、締約国が自国が当事者である事件の最終判決に従うことを拒否していると認めるときは、「当該締約国に公式に通告を行った後に、閣僚委員会・・・の投票によって採択される決定により、当該締約国が 1〔1 項〕に基づく義務を怠ったか否かの問題を裁判所に付託する」（同条 5 項）ができることとされる（カギ括弧は筆者）。これらの場合の付託の決定はいずれも閣僚委員会に出席する資格のある**代表の 3 分の 2 の多数決**による。

⑨そして、閣僚委員会からこの付託があった場合、裁判所が第 1 項の違反があると認定するときは、裁判所は「とるべき措置を検討するために事件を閣僚委員会に付託し、閣僚委員会は事件の審理をする」（同 5 項）とされている。

なお、裁判所は、閣僚委員会の要請により「この条約及びこの条約の議定書の解釈に関する法的問題について勧告的意見を与えることができる」とされている（同 47 条）。しかし、この勧告的意見では、①この条約の第一節及びこの条約の議定書が定める権利及び自由の内容または範囲に関するいかなる問題も、また②裁判所若しくは閣僚委員会がこの条約に基づいて開始する手続きの結果検討しなければならない

⁶ 中西・前掲書注 2)『EU 司法』22 頁以下。

⁷ 中西・前掲書注 2)『EU 司法』23 頁参照。

⁸ 中西・前掲注 2)『EU 法』72 頁、同・前掲注 2)『EU 司法』23 頁、庄司・前掲註 2)『新 EU 法』132 頁参照。

その他のいかなる問題も取り扱ってはならないとされ、裁判所の審理除外事項が設けられている。

これは、裁判所の判決の実効性を閣僚委員会による政治的な執行プロセスに委ねていると解される。

以上の通り、ECtHR の判決の拘束力に関しては、条約上、かなり詳細な規定が定められているが、このような人権裁判所の判決には、国際条約や国際法規の性格等から、国内裁判所の判決の拘束力とは異なり、その判決の執行には限界がある場合があることから、それ特有の工夫がなされているといえる。

それは、政治的機関である閣僚委員会による判決の執行「監視」を中心としながら、裁判所と閣僚委員会との連携に基づいて裁判所の確定判決の実効性を確保しようとする措置が定められている。こうした人権裁判所の判決の拘束力をめぐってはその強化のためのさまざまな議論と制度改革の試みがなされている⁹とされている。

② 次に CJEU についてであるが、CJEU の場合には上記の ECtHR のような判決の拘束力に関する詳細な規定は、憲章にも欧州連合条約や EU 運営条約にも、とくに規定されていない。その代わりに CJEU に特有のものとして先決裁定の制度が設けられていることが注目される。この先決裁定手続きは欧州連合条約の裁判所の規定の 19 条 3 項 (b) 及び EU 運営条約 267 条に規定されている。それらの主な関係規定は次のように定めている。

欧州連合条約 19 条 3 項は、「欧州連合司法裁判所は、両条約に従い、次のことを行う。」としてその職務を定め、同 (b) で、「加盟国の裁判所又は審判所の要請に基づき、連合法の解釈又は機関により採択された行為の有効性について、先決裁定を行うこと」を規定している。

また、運営条約 267 条には、CJEU は「次のことに関係する先決裁定を下す管轄権を有する。」と定め、つぎの 2 つを掲げている（カギ括弧内は筆者、2 条参照）。

(a) 両条約〔欧州連合条約及び欧州連合運営条約〕の解釈、及び

(b) 連合の各機関又は各組織の効力及び解釈、

こうした先決裁定は、国内裁判所が係属している事件を取り扱う中で、EU 法の解釈や有効性に関して疑問がある場合に EU 司法裁判所に質問し、司法裁判所がそれに回答する手続きである¹⁰。この手続きについては、①EU 法の統一的な解釈を確保、すなわち EU 法の一貫性、十分な効果、自立性、条約で制定された法の性質を確保することに寄与する、②国内裁判所がこうした付託をするか否かはその裁量とされているが、EU 法行為の有効性については CJEU の判断権限とされているので先決裁定を求めることが義務づけられていることもあげられる¹¹。そしてなによりも、③先決裁定は全部の事件に適用されるわけではないが、その適用率は例えば約 75%〔2020 年〕を占めるとされていることをみれば¹²、CJEU における CJEU による先決裁定の重要性が理解できる。

こうした先決裁定をみた場合、③の通り、その 70%超が先決裁定として判断されていることが注目される。その先決裁定はそれ自体、加盟国の国内裁判所（通常は租税事件を含む行政事件を扱う最終裁判所）からの当該係争事件における EU 法の解釈等に関する要請に対して CJEU が示す解釈枠組みを示すもので

⁹ 中村・前掲注 1) 43 頁及び注 17) 前田論文を参照。

¹⁰ 中西・前掲注 2) 『EU 司法』73～74 頁参照。

¹¹ 中西・前掲注 2) 『EU 司法』73～74 頁参照。

¹² 中西・前掲注 2) 『EU 司法』115 頁。

あることは前述の通りである。

しかし、これを判決の実効性という観点からみると、結果的には、先決裁定を求められた事件について CJEU がその事件に関係する EU 法の解釈枠組みを示し、先決裁定を要請した裁判所がこれにしたがって判決を示すことになる。それゆえ、CJEU が当該事件について判決した場合に沿った国内裁判所の判決は、CJEU が当該事件について判断したと同様な判決となり、しかも、その国内裁判所の判決の拘束力は通常と同国の裁判所の判決の拘束力として、当該事件の判決の実効性が確保されることになる。こうした先決裁定制度のメカニズムからすれば、また先決裁定手続きが多用されていることと併せて考えれば、CJEU には EUtHR の判決のような詳細な特別の手続きを必要としなかったと考えられる。

ここでは、両裁判所の租税判例をみるに当たって、第 4 点の判決の実効性の確保のメカニズムをとくに詳しくのべたが、これは、租税事件に関する両裁判所の判決を考える上でも、両裁判所が国際的な機関である点でその判決の実効性の確保のメカニズムはきわめて重要な要素であると考えたことによる。

ここではこの CJEU の先決裁定の手続きを ECtHR の判決の場合の実効性の確保と比べてみると、前者は ECHR の判決の実効性が欧州人権条約上の判決の拘束力として確保しようとする措置であるのに対し、後者の CJEU の場合ではとくにその先決裁定の手続きによる場合には、CJEU が先決裁定事案で判示した解釈枠組みで国内裁判所が当該事件の判決を下すため、当該国内裁判所の判決の拘束力と同じ実効性の確保が可能になると解される。この点では、CJEU による先決裁定手続きによる事案の判決の拘束力は、国内裁判所の通常の判決の場合と何ら変わりがないことになる。

II. EU における 2 つの裁判所の最近の租税判例(1)－ECtHR による税務調査の判例－

2-1 イタリアの税務調査の判例

ECtHR が人権条約に関係する租税事件は非常に多数に登り、その主要な判例については、人権裁判所の広報部門が「人権と租税事件」としてまとめて公表している¹³。そこでは人権条約の各規定に関連してさまざまな租税問題が争われていることが理解される。ここでは、本報告の冒頭に述べた制約を考えて、こうした同裁判の租税事件に関するその後の最新の判例のうちから、とくに注目されているイタリアの税務調査の手続きに関して争われた判例をとりあげて検討する。

その判例は、2025 年 2 月 6 日 *Italgomme Pneumatici S.r.l. and Others v. Italy*¹⁴である。この判例は、2017 年から 2022 年にかけて申し立てられた 13 件の類似事件が併合して審理・判決されたものである¹⁵。この 13 件の申立てのうち 1 件がイタリア国民からのもので、残りの 12 件はすべてイタリア法人からのものである。

¹³ 中村・前掲注 1) 39 頁以下参照。

¹⁴ Application no. 36617/18 and 12 others, 6 February 2025.

¹⁵ 併合された類似事件は、①36617/18 号、②7525/19 号、③19452/19 号、④19452/19 号、⑤52473/19 号、⑥55953/19 号、20133/22、⑦7991/20 号、⑧8046/20 号、⑨20062/20、⑩34827/20 号、⑪26367/21、⑫28730/21 号及び⑬20133/22 号の 13 件である。

なお、本件では、とくに人権条約 36 条 2 項に基づいて¹⁶、イタリアの第三者である ITALIASTATODIRITTO に訴訟参加が招請され、そのコメントが提出されている¹⁷。

2-2 Italgomme Pneumatici S.r.l. and Others v. Italy

本件は、もともと 2018 年から 2022 年までの間に、13 件の事件が別々に申し立てられたものであったが、事案が類似する事件であったため併合して単一事件として審理された¹⁸。

本件の事案の概要と本判決の判旨は、それぞれ次の通りである。

(1) 事案の概要

本件は、事業上の本拠、登録事務所又は業務活動に使用される拠点への立入検査に関係していた。

(1) 本件申立ては、2018 年 7 月 18 日ないし 2022 年 4 月 15 日に人権裁判所に提出された。申立人は 13 名であり、イタリア国民 Terrenzio を除き、すべてイタリア法人である。

(2) 本件は、事業上の本拠、登録事務所又は業務活動に使用される拠点への立入検査に関係していた。この立入検査は 2018 年から 2022 年の異なった日付で実施されたが、申立人ら及びそれらの代理人らは、調査年度に関する、税額査定のための複数の異なる種類の関係書類はもとより、会計記録、会社の帳簿、インボイスその他の義務的な会計書類を提示するよう要求された。この要求には、それらの関係書類だけでなく、例えば取引、資産又は債務に関する書類のような同人らが所有するその他の帳簿外の記録 (scritture extracontabili) も含まれていた。

(3) 申立人らは、その調査を実施する職員又は係官が、取得される情報に関しては職務上の秘密に従わなければならないこと、及びこの調査が 2000 年 7 月 27 日の法律 27 号によって定められた保証や保障措置に従っていることを告知された。申立人らはまた、もし要求された書類の提出を拒否すれば、その後の行政手続き及び司法手続きのいずれにおいても同人らに有利な証拠としてそれらの書類に依拠することを認められなくなり、また、税務当局は、当局の利用できるその他のデータや資料に基づく推計 (presunzioni semplici) によって、取引の回数、受取収入の金額を査定することを認められることも告知された。

(4) 申立人らは、その職員や係官に調査を実施させ、かつ、要求された書類を提示することによって、イタリア税務当局の要求に従った。上記の書類は、電磁的フォーマットによる場合はコピーされ、又は押収され、別のケースでは、申立人らの手元に残されたものの、封印され、再度調査するために税務当局や租税警察当局の裁量的処分のために留置・保管されたものもあった。

(5) 申立人らは、人権条約 8 条(住居及び通信の尊重を求める権利)及び同 13 条(効果的な救済を求める権利)の併用によるもの、さらには 6 条 1 項(裁判所へのアクセス権)に基づいて、イタリアの立法

¹⁶ 同条約 36 条 2 項は、「裁判所長は、司法の適切な運営のために、裁判手続きの当事者ではない締約国又は申立人ではない関係者者に対して書面による意見を提出し又は弁論に参加するよう招請することができる。」と規定する。

¹⁷ 同事件判決・前掲注 14)判決原文パラ 93, 94 を参照

¹⁸ 前掲注 15)参照。

が問題の措置に関して税務当局に与えた過度に広範な裁量について、及び、濫用や恣意性から申立人らを保護することができる十分な手続的な保障措置を欠いていることについて不服を申し立てた。申立人らはまた、その措置が発動される前後にその措置の司法的審査又は独立の審査がなかったことの不服も申し立てた。

(2) 本件判決の判旨

裁判所の判決の結論部分は次の通りである。

①人権裁判所は、係争中の措置がその合法性、必要性及び比例性に関する実効的な事後の司法審査の適用を受けていないと判示し、国内の救済を尽くしていないという政府の異議¹⁹を却下したうえで、総合的な結論として、次の通り判示した²⁰。

②「本案(実質的争点)に関して、たとえ、非難される措置について、イタリア法に一般的な法的基礎があるといえるとしても、憲章の下で課される質的要件を充足していないと、裁判所は結論づけた。とりわけ、法人については、(強制的権限を欠いているために)侵害の性質がそれほど重大ではないこと及び租税の文脈において類似措置の目的の重要性について憲章締約国の広範な適用の幅を考慮するとしても、裁判所は、国内の法的枠組みが、係争中の措置が執行される条件及びそれらの措置の範囲の両者について、国内の当局に無制限の裁量を与えていると判断する。同時に、国内の法的枠組みは、係争中の措置には、司法的救済を受けられるものもあるとしても、十分な審査を与えていなかったのもので、十分な手続的な保障措置を規定していなかった。したがって、国内の法的枠組みは、憲章の下で申立人らに権利を与えられている最低限の保護を申立人らに与えていなかった。これらの状況において、問題の侵害が憲章第 8 条によって求められているような「法律に従って」いたということができないと、裁判所は判示する。」

③したがって、憲章 8 条 2 項の違反があった。裁判所は、上記の結論を考慮すると、憲章第 8 条 2 項のその他の要件を遵守することを審査する必要があると考えなかった²¹。

④なお、13 件の申立てのうち 8 件では、申立人らは、実効的な司法救済の欠如が家庭の尊重を求める権利を侵害するという不服、及び、人権条約 6 条 1 項に基づく公正な裁判を受ける権利に違反すると不服を申し立てたが、これについては、裁判所は、本件の事実、当事者の提出書類及び上記の判断を考慮すると、本件によって提起された主たる法的問題が論じられており、そうすると、この訴えの正当性と本案を検討する必要がないと考える²²、とした。

* 判決文中に挿入の①～④及び脚注番号は筆者による。

2-3 本件判決の判旨の確認

(1) この判旨の論旨を確認すると、次のような論旨の構成で違法判断がなされている。

¹⁹ 同判決パラ 73. なお、「パラ」は判決文の各文節につけられた番号を指す。

²⁰ 同判決パラ 137～139.

²¹ 同判決パラ 140, 141.

²² 同判決パラ 143.

イタリア国内法の枠組みが、税務当局にほとんど無制限の裁量を付与していた、許可状は特定の理由付記を欠いていた、法的保障措置は不十分であった、実効的な司法審査が利用できないか制限されていたことを認定したうえで、結論的に、問題の措置は、人権条約によって要求される「法律に従って」いなかったと判示した。

(2) この判例については、税法研究者のコメントはまだ見当たらない。しかし、税務弁護士等の実務界からは、イタリアの税務調査における手続きと納税者の実効的救済を一步前進させるものであるとするコメントが数多く出されている。その意味で、この判決は広く非常に好意的に受け止められているといえる。

2-4 本判決による法律修正の要点

(1) 裁判所は、本件で憲章第8条違反があったと結論づけたうえで、制度的な問題を明確にした。裁判所は憲章46条に基づいて判決を下し、その判決の末尾に、イタリアがその法律と行政実務を修正すべき要点を2つ掲げている²³。

①第1に、税務当局が事業上の本拠及び業務上の拠点に立ち入ることのできる状況及び条件を明示すること、これには無差別的な立入りを防止する保障措置を講じることが含まれる。

②第2に、税務調査が終了する前に係争になった措置に対する実効的な司法審査を確保すること

(2) 判決に伴うイタリアの法改正

これを受けて、イタリアでは、税務調査の手続きを改正する法律第108/2025号法案が提案されたことが報じられている。その法案は、2025年2月に、税務調査及び検査に関する新たな一般的措置を導入するためにイタリア議会に提出されたとされる²⁴。

①法案は、新要件を導入して、個人の住居としても使用される建物（兼用住宅）へ立ち入る税務当局に対する検察官事務所の許可状には、税務当局によってすでに取得されているデータに基づいて理由が述べられなければならないとされる²⁵。すなわち、この改正は、従前の広範な裁量から、税務当局が納税者に税務調査の理解を可能にする理由付記の根拠を提示することを義務づける方向への重要な第一歩を示すとされる²⁶。

②法案には、納税者に特別の司法的保護を与えて、納税者が権限ある第二審行政裁判所の所長に対して、

²³ Judgement para 148 and 149.

²⁴ 以下は、①Gianni & Origoni, Tax Law: Italian Draft Law No. AS 1376-strengthenig the protection of Taxpayer's rights in the context of on-site tax audits, 27 March 2025 ; ②Paolo Ludovici, Andrea Iannaccone, Marlinda Gianfate (Gatti Pavesi Bianchi Ludovici (GPBL)), International Tax Review, August 14, 2025 による。

²⁵ Gianni & Origoni, Ibid., note 24) ①.

²⁶ Ludovici, Iannaccone and Ludovici, Ibid., note 24) ②.

権限ある司法当局によって与えられた許可状の取消(収集された証拠書類や情報を結果的に使用に適さないとする宣言を伴う)を請求することを認めるといふ、新たな規定が見込まれている。この請求は、建物への立入り及び捜索から 20 日以内に提起されるものとする。

この法案は、法律 108/2025 号として成立し、納税者法(Taxpayer's Statute) を修正し、許可状と立入りには検査を正当とする状況と条件が明示的かつ適切に記載されることにされている²⁷。

Ⅲ. EU における 2 つの裁判所の最近の租税判例(2)―CJEU による国際的租税情報交換の判例―

3-1 EU 加盟国間の情報交換の判例

ここでは、EU 加盟国間の情報交換に関して司法裁判所で争われた最近の一連の判例を取り上げる。それらは次の 3 判例である。

①Berlioz Investment Fund SA v Directeur de l'administration directeurs²⁸

(「Berlioz」(2017) と引用)

②État luxembourgeois v B and Others²⁹ (「Luxembourg v B」(2020) と引用)

③État luxembourgeois v L³⁰ (「Luxembourg v L」(2021) と引用)

これら 3 判決を紹介する前に、ごく簡単にこれら 3 判決が下されることになった背景に触れておく。

国際的情報交換は、いわゆるリーマンショックによる 2007～2009 年の世界金融危機が契機となり、OECD における協議などを通して発展してきたものとされ、国際間の協力による自動情報交換と要請による情報交換が国際的標準として導入されたという経緯がある³¹。EU 行政協力指令もその一環として発出された。

司法裁判所の判決としては、Berlioz 以前では 2012 年の Sabou³²があり、そこでは、行政協力指令はそれ自体、納税者に権利を与えていないし、また、EU の一般原則は指令に基づく情報手続きには適用されるが、訴訟段階になれば救済を利用できる調査段階にある納税者を保護しない、とされていた。

3-2 Berlioz (2017)

本件は、わが国でもすでに詳しく紹介され、検討が加えられている。したがって、司法裁判所が下した情報交換の基本的な判例としてよく知られており、検討もなされている³³。

²⁷ Gianni & Origoni, Ibid., note 24) ①.; Ludovici, Iannaccone and Ludovici, Ibid., note 24) ②.

²⁸ C-682/15, 16 May 2017.

²⁹ Joined Cases C-245/19 and C-246/19, 6 October 2020. なお、本件は CJEU の大法廷(Grand Chamber)の判決である。本件には、Kokott 法務官の意見(Opinion of Kokott Advocate General)がある。

³⁰ Case C-437/19, 25 November 2021.

³¹ これについては、(Heyveart=Mohammad, p. 6)

³² Case C-276/12、

³³ 詳しい紹介を含むものとしては、前掲注 4) 所掲の論文等では、とくに大野雅人「欧州裁判所 Berlioz 事件判決の反響―租税条約に基づく情報交換と納税者の権利保護―」租税研究 310 号 284 頁(2018)がある

しかし、ここでは裁判所の一連の 3 判決全体を通してそこにおける情報要請の対象となる関係者の権利保護を見ようとしているので、以下、この判決も重複をいとわず簡単に紹介する。本件はそれら 3 判決の最初のものに当たる。その事実関係及び判旨は次の通りである³⁴。

(1) 事実関係

①2014 年 12 月 3 日、フランスの税務当局が、フランス法人である Confima 社の税務状況の調査に関連して、ルクセンブルクの税務当局に対し、指令(2011/16)に基づいて、Confima 社を所有するルクセンブルク法人である Berlioz 社に関する情報提供の要請をした。この情報要請は、Berlioz が、その子会社 Confima 社から支払配当をフランス源泉税の免除の適用を受けて受け取っていたので、フランスの税務当局がフランス法の関連条件が遵守されていたか否かを確認するためにルクセンブルクの税務当局に行ったものである。

②その要請を受けて、ルクセンブルクの直接税監督庁長官(the directeur de l'administration des contributions directes luxembourgeoise,以下「長官」と省略)は、2015 年 3 月 16 日付けで Berlioz 社に対して長官宛に一定の情報を提供するよう命じ(「情報命令」と省略)、とくに次の事項を要求した。

㊦実質的な事業運営の所在地及び登録事務の詳細、㊧従業員のリスト及び職務内容、㊨ルクセンブルクでの従業員の雇用、㊩Berlioz 社と Confima 社との間の契約書の存在、あればその契約書のコピー、㊪Berlioz 社の株式保有会社、㊫Berlioz 社の持分保有者の氏名・住所及びその持分、ならびに、㊬2012 年 3 月 7 日の Confima 社の株主総会前の Berlioz の資産に占める Confima 社の株式の割合、2002 年 12 月 5 日、2003 年の 10 月 30 日及び 2007 年 19 月 2 日の各時点での Confima 社株式の価額等である。

③2015 年 4 月 21 日に Berlioz 社はその提出命令に応じたが、同社の株主の氏名と住所、各株主が保有する株式資本の比率は、指令(2011/16)の意味の範囲内において予見可能な関連性(foreseeable relevance)がなかったとの理由で提供を拒否した。

④2015 年 4 月 22 日、長官は Berlioz 社に 2015 年 4 月 29 日までに請求された情報を同長官宛に通知するよう命令し、この命令の義務を果たさないと、2014 年 11 月 25 日の法律 5 条(1)に基づいて行政罰が課されることになるが、Berlioz 社はこの拒否を続けたので、同長官は 2015 年 5 月 18 日付けで 25 万ユーロの行政金銭罰を課した。

⑤Berlioz 社は、同社に行政金銭罰を課した同長官の決定に対してルクセンブルクの行政審判所(tribunal administratif, Administrative Tribunal)に提訴した。2015 年 8 月 13 日の判決によって、行政審判所はその決定の変更を求める訴えを一部認容しその行政金銭罰を 15 万ユーロに減額したが、その他の請求は却下した。

⑥2015 年 8 月 31 日の申立てによって、Berlioz 社は、高等行政法院(Cour administrative; Administrative

ほか、漆さき「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による審査」法学研究 98 巻 1 号 379 頁(2025)、藤谷武史「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」社会科学 研究 69 巻 1 号 66 頁(2018)、漆さき「租税条約に追い躡る情報交換と情報漁り」国際商事法務 47 巻 1 号 55 頁(2018)等がこの判決を取り上げて議論している。

³⁴ 本件の事実関係及び判旨の要約にあたっては、本報告を念頭に Case C-682/15 の判決によりながら、その他の文書も参考したが、とくに CFE Opinion Statement ECJ=TF 3/2017 に依拠した。

Court)に対して上訴し、情報提供命令が、2014年11月25日の法律第6条(1)に従って十分な根拠付けがなされていたか否かを行政審判所が判断しなかったことは、1950年11月4日にローマで署名された人権と基本的自由の保護条約6条(1)によって保障された、実効的司法救済の権利を侵害すると主張した。

⑦行政法院は基本権憲章、とりわけ同47条を考慮する必要があると判断した。行政法院は、主たる訴訟当事者に本件に関する意見を提出するよう要請したうえで、訴訟手続きを停止して、当司法裁判所裁に先決裁定を求めることを要請する決定を下した。この先決裁定の要請として、6点の質問が行われた³⁵。

(2) 本件判決の判旨

①Akerberg Fransson³⁶の理由付けを租税情報交換の領域に拡張して、裁判所は、金銭罰の法的基礎をなす国内法は、行政協力指令(2011/16)の下で、ルクセンブルクがその義務を遵守できるようにするという前提の下で、その指令の実施の構成要素となると判示した。したがって、裁判所は、本件が憲章51条(1)に基づいてEU憲章の範囲内に含まれる。

②さらに、私的領域へ公的当局が恣意的に又は不均衡に介入することに対する一般的保護原則は、EU法によって保障された、例えば金銭罰の賦課に関連してEU憲章が司法審査を要求するといった権利であることを認めた判例法を適用した。

③裁判所は、指令それ自体は人々に権利を与えるのではなくて、税務当局間の相互協力に適用されるに過ぎないという限りで、BerliozをSabou³⁷と区別した。それにもかかわらず、本件の関係者が、その前提において情報命令の名宛人であり、かつ、それに基づく金銭罰の対象となる者であるが、他の法的効果をまだ生じていなかった情報要請の対象者でしかなかったという理由で、Sabouの事実をBerliozにおける状況からさらに区別した。このように区別することで、裁判所は、問題が調査中の納税者には同様の保護が否定されることになる状況で、情報保有者だけが保護されるという批判を先取りした。

④予測可能な関連性は、情報についてそれが要請されるべきものであるという情報の必要な特徴であること、及び、要請当局(この事例ではフランス)が原則的に情報を入手する裁量を有することを肯定したうえで、裁判所は、この要件の解釈に移った。解釈を進めるさいに、裁判所は、OECDモデル条約(2014)の基準を認め、予測可能な関連性を行政協力指令(2011/16)の事実の説明部分(recital)を参照して予測可能な関連性を定義づけた。裁判所によると、その基準は、要請当局が、「その調査のために正当化されるとみなされるすべての情報を入手する一方、調査の範囲を明らかに超えているため認められないか又は被要請当局に過剰な負担をかけるため認められない」ことを可能にすることを目的とする。

⑤こうした文脈において、裁判所は、被要請税務当局は、要請当局がその調査の範囲を超えないことを確認する立場に置かれなければならない、しかも単純に公式に一定不変の確認をすることに限られず、調査中の問題の実質を考慮することができると判示した。しかしながら、重要なのは、被要請国と被要

³⁵ 大野・前掲注4)287-288参照。

³⁶ C-617/10, 26 February 2013.

³⁷ See, Ibid., note 27).

請国の領域内の国内裁判所はともに、情報要請が「納税者、情報保有者及び情報請求によって追及される課税目的を考慮すると、予測可能な関連性を明白に欠いて」いるか否かを確認することには、それらが実質的な審査を行うさいに制限を受ける。

⑥裁判所は、EU 憲章 47 条の下で実効的な司法審査を行うため、すなわち情報請求が予測可能な関連性を明白に欠いているか否かを確認するためであるときは、国内裁判所が情報要請に対する完全な審査権を有していなければならないと付け加えた。対照的に、情報要請は一般的に情報保有者又は調査対象者には開示される必要はなく、指令 (2111/16) 16 条に従って秘密にされる。

(3) 本判決の論旨の確認

この判決には、3 つの重要な結果及び予測可能な関連性の重要な解釈が示されたとされている³⁸。

(1) 3 つの結果

- ①憲章の基本的権利は、憲章 51 条によって定められた条件の下で、他の分野と同様に課税行政庁にも適用される。
- ②個人はもとより会社にも、適切な国境をまたぐ状況において金銭罰の賦課について司法審査の権利が与えられる。
- ③裁判所は、濫用的及び詐欺的実務と戦う必要性を、国家権限の不均等な行使の事案に対する司法審査の状況及び範囲を制限することによって、実効的な法的救済の請求を調和させた。

(2) 予測可能な関連性の解釈

1 つは、要請国には、国内税法に基づいて税務調査を行うため、どんな情報を要請するかを判断する裁量があることを裁判所は明確にした。

2 つは、被要請国は、実質的な理由に基づく要請国の裁量の行使を審査する権限を有することも明確にした。

そのうえで、裁判所は、そうした審査の基準として、被要請国は「何らかの関連性が欠けて」いる場合にだけ、情報提供を拒否することができることによって、そうした対立的状況を解決した。こうした判決の総括は、本判決の判旨の妥当な理解と考える。

(3) Wathlet 法務官の意見

本報告では検討できなかったが、**Wathlet 法務官の意見**³⁹がある。

3-3 Luxemburg v B (2020)

本件の事実関係及び判決は次の通りである。本件はスペイン税務当局が、ルクセンブルク税務当局に、スペイン居住者の税務情報の要請をしたところ、ルクセンブルク税務当局が要請のあった情報を保有していなかったため、関係するルクセンブルク拠点会社及びルクセンブルク拠点銀行に情報提供命令を出した。これに対し、当の会社や銀行（名宛人）と共に、納税者及び関係の第三者が行政

³⁸ See, "Comments" at CFE Opinion Statement ECJ=TF 3/2017.

³⁹ Opinion of Advocate General Wathelet, 10 January 2017, Case C-682/15.

裁判所に提訴して争ったという事案である⁴⁰。

(1) 事実関係

- ①2016年10月18日及び2027年3月16日、スペイン税務当局は、ルクセンブルクとスペインとの条約及び課税分野における行政協力指令に基づいて、スペイン居住者(芸術家;納税者)に関して、ルクセンブルク税務当局に情報提供を要請した。
- ②ルクセンブルク税務当局はそれ自身、要請された情報を保有していなかったもので、ルクセンブルク税務当局はルクセンブルク拠点会社及びルクセンブルク拠点銀行(名宛人)に、いずれも2011年から2014年の会計年度に関係する情報提供命令を出した。各命令の名宛人には、遵守しなければ最高250,000ユーロの金銭罰を受ける可能性が重要な遵守を促す措置として存在していた。
- ③会社は、納税者に関係する前記期間中の契約書のコピーを提供するよう求められ、銀行は、前記期間中の情報で、口座の現在の保有者、その口座の利用者の氏名、口座の残高及びその他納税者の保有・所有する受益的な金融資産に関する情報等を共有するよう命じられた。
- ④名宛人、納税者及び関係する第三者は命令をルクセンブルク行政裁判所へ提訴し、一部取り消された。
- ⑤ルクセンブルク税務当局はそこで、ルクセンブルク高等行政法院(先決付託裁判所に上訴を申し立てた。高等行政法院は訴訟手続きを停止し、2つの先決質問(preliminary questions)を司法裁判所に付託した。
- ⑥高等行政法院が司法裁判所に先決裁定の付託をした質問は2つある。第1点は、情報命令に対する直接的な司法救済を認めないルクセンブルク法が憲章7条及び52条(1)はもとより同47条の下で、名宛人、納税者及び関係する第三者の基本的権利を侵害するか否か、第2点は、行政協力指令5条の意味の範囲内で、「予測可能な関連情報」の用語はどのように解釈されるべきか、であった。

(2) 本判決の判旨

- (1) 司法裁判所(大法廷)は、先決裁定を要請した付託裁判所からの2つの質問に答える形で判決を下している。本判決を要約的に示すと以下の通りである。
- (2) 裁判所は、情報要請に関してルクセンブルクの関係法が、名宛人(情報の保有者)、納税者及び関係する第三者の各々にとって別々に利用できる手続的保障措置を次のように評価した⁴¹。
- ①情報命令に関する名宛人の権利について**裁判所は、同憲章47条がいかなる法規定に違反せず
に及びそうした違反の金銭罰を受けるのを待たずに、実効的救済を求める名宛人の権利を保障し

⁴⁰ 本件の要約に当たっては本件判決 Joined Cases C-245/19 and C-246/19 (Ibid. note 24) のほか、Wermer Heyvaert and Vicky Sheikh Mohammad, Exchange of Information in Tax Matters and Fundamental Rights of Taxpayers—E.C.J. Delivers Landmark Ruling in the Aftermath of Berlioz, Insights, vol. 7, no. 6, p. 4 (2020) にも依拠した。

⁴¹ 本件の情報要請の3名の関係者の権利保護については、Heyvaert and Mohammad, Ibid. pp. 10-11 のまとめ方による。

ているとした。裁判所は、名宛人に適用されるルクセンブルク法は、名宛人がその情報命令に従わず**金銭罰**を受けるときにのみ救済を与えていると判示した。その場合にだけ、名宛人は、その金銭罰を争うことによって間接的にその提出命令を争うことができるにすぎない。その結果、ルクセンブルク法は、憲章 47 条及び 52 条(1)を併せて読むと、憲章のこれらの条項と一致していない。

②**調査を受ける納税者の権利**について裁判所は、納税者の個人データーを公的当局に開示ことがプライバシーの基本的権利及び同憲章の 7 条が 8 条によって保障された個人データの保護に影響を与えるので、憲章 47 条は納税者に適用されるとした。しかしながら、他方で裁判所は納税者には情報提出命令に対する直接訴訟がなければならないことを意味するとは限らない、と判示した。納税者は、スペインの調査の終了時に税額査定のお知らせを争うことが可能であり、そうした文脈において、情報提出命令に間接的に不服を申し立てることができた。従って、納税者が情報命令に対して直接的な訴訟を提起させないようにしているルクセンブルク法は、憲章 47 条に基づく実効的救済を求める権利を阻んではない。ルクセンブルク法によって課されたこの制約は一般的関心の目標、すなわち国際的な脱税又は租税回避と戦うこと及び加盟国間の協力を強化することを達成しており、しかも、そうした関心に比例している。

③**関係する第三者の権利**について、憲章 47 条は、第三者の実効的救済を求める権利を保障するが、名宛人とは対照的に、第三者は、遵守義務違反に反をしても金銭罰に脅かされない。したがって、調査を受ける納税者と同様に、国家法は、例えば義務確認訴訟といったその他の訴訟によって第三者の基本的権利の実効的な尊重を得ることができるときは、情報提出命令に対する直接的な司法救済を求める権利を排除することができる。

(2) 予測可能な関連性テスト

租税共助条約 1 条に従って、加盟国は、加盟国の国内法の執行と実施に予測可能な範囲で関係する租税情報を得ようとするために相互に協力する義務を負う(共助条約 9 条⁴²⁾)。この条約は、要請する税務当局が、何らの具体的な疑いもなしに、憶測的な根拠に基づいて調査を実施しないことを保証する効果をもたらす。

裁判所は、加盟国の権限ある当局が情報交換の要請について徹底調査をするつもりで、情報保

⁴² 同条約 9 条は次のように規定する。

「加盟国は、別の加盟国の要請によって要請された特定の事案に関係する情報を交換すべき義務を負い、かつ、そうした情報を取得するための必要な調査(enquiries)をすべき義務を負う。

『予測可能な関係性』(foreseeable relevance)の基準は、最大限の範囲まで租税事件の情報交換を提供することを意図し、かつ、同時に加盟国が「情報漁り」(fishing expeditions)をするため又は特定の納税者租税事件に関係があると予測できない情報を要請するために恣意的に利用してはならないことを明確にすることが目的であった。」

なお、本報告では「予測可能な関係性」(foreseeable relevance)の用語を用いた。しかし、この用語は関連性、予知される関連性等さまざまに訳されているが、税法上、例えば租税法律主義の課税要件法定主義の説明において「**予測可能性**」が従来一般的に使われて説明されてきたところに従い、そのような訳語によった。

有者にその情報を提供するように命じる決定は、次の場合には指令(2011/16)の意味の範囲内で「予測可能な関連するもの」である情報に関係していると考えられるべきであると判示した。その場合とは、①情報要請が問題の情報を保有する者の特定、情報交換の要請を引き起こす調査を受ける納税者の特定、及びその調査の適用を受ける期間を明確に述べている場合、②その要請が、明確に特定されていなくとも、調査及びその調査を受ける納税者と結び付きを規定する個人的、一時的及び実質的基準によって明確にされている契約書、インボイス及び支払いに関係する場合である。そうした基準の結合は、要請される情報がどんな予測可能な関連性も明白に欠いていないと判断するのに十分であるので、その情報のより正確な定義は不要となる。

(3) 本判決の判旨の確認

本判決の判旨を簡潔に確認すれば、次のことが指摘できる。

第一に、本件では、Kokott 法務官の意見⁴³が示され、納税者の権利に有利な立場を取って、名宛人、納税者及び関係の第三者は、各々、情報命令に対して直接的な司法救済を求める権利を有するべきであるとした。ただし、司法裁判所は、これと異なったアプローチを取って判断した。

第二に、本判決の特徴として、本件の情報請求に係る 3 関係者の各々の実効的救済を求める権利について直接的な権利を認められるものと間接的な権利を認められるものとがあることが、判旨において明らかにされた。

第三に、情報要請の判断基準である予測可能な関連性の解釈を示した。

3-4 Luxembourg v. L (2021)

本判決⁴⁴は一連の 3 判決のもっとも最近のものである。本件においては、新たな論点として、とくに情報要請がグループの者を対象にしてなされた場合の論点が含まれていた。

グループ者を対象とした情報交換要請は、情報交換制度の要請国の当局と被要請国の当局との関係において、情報要請の制度趣旨、情報要請の要請条件や要件及び被要請国の当局による情報要請の審査基準等に照らして、どのように考えるべきかという、微妙なバランス上の問題があるからである。

その意味で、司法裁判所が、とくにその問題についてどのように判断するかが注目されていた。

(1) 事実関係

(1) 本件は、フランス税務当局がルクセンブルク税務行政庁に行った情報要請に関わる司法審査の過程において、ルクセンブルク最高行政法院が司法裁判所に対して行った先決裁定の要請によって提起された。

(2) フランス税務行政当局は、フランス不動産会社 (F) の親会社でもあり、かつ、フランスでの特別

⁴³ Opinion of Kokott, 2 July 2020, Joined Case C-245/19 and C-246, 19.

⁴⁴ (Case C-437/19), 25 November 2021. 本件の事実関係及び判旨の要約は次によっている。

CJEU, Press Release No.127/20, 6 October 2020 ; CFE tax advisers europe, Opinion of Statement ECJ-TF 1/2022 on the CJEU decision of 25 November 2021 in Case C-437/19, État luxembourgeois v. L, on the conditions for information requests and taxpayer remedies.

な不動産の直接的所有者でもあると特定された、ルクセンブルク拠点会社である L 社の株主に関する情報を要請した。フランスは、L 社の一未確認の一株主に関する要請を裏付けるために、フランスで不動産を間接的に保有する個人がその不動産の所有権を公表する義務があると説明した。

(3) ルクセンブルク税務行政庁は、L 社に対して、その株主の氏名及び住所、同社の直接的及び間接的な受益的所有者、L 社の持分の割り当て及び L 社の株主名簿の提供要請を命じた。L 社がその命令を遵守しなかったことから、税務局長は L 社に金銭罰を賦課した。当時、情報命令それ自体を争う権利が存在しなかった（ただし、司法裁判所は、Berlioz 判決と État luxembourgeois v. B 判決において、すでに憲章 47 条に違反すると判示したという事実はあった）なかで、L 社は行政裁判所に金銭罰を争う訴訟を提起した。

(4) 行政裁判所は、情報請求には矛盾点があり、情報請求が関係する納税者の特定に関する疑義があるという理由で、税務局長の決定を取り消すと判示した。ルクセンブルク行政裁判所はその判決を上訴した。

(5) ルクセンブルク高等行政法院は、要請はそれが妥当とされない「明白に予測可能な関連性を欠いて」いるとする低い審査水準を審理して、第一審の判決に同意しなかったが、その要請の合法性についてその他のいくつかの疑問を提起した。原則として、これらの疑問は、納税者が「格別に特定される」べきことを要するか否か、及び、情報命令の名宛人には、すべての関係情報が、それらの者がその命令を受け取る時にそれに従うか争うかを判断できるようにされなければならないか否かに関係する。

(6) そこで、高等行政法院は訴訟手続きを停止し、司法裁判所に先決裁定を求めて次の 3 つの質問を付託する決定をした。これらの質問は、要約的には、(1) 指令(2011/16) 20 条(2)(a)は、要請国の税務当局の情報要請が、事前に、個別にかつ氏名によって同規定が定める特定することの要件を満たすことを意味すると解釈されなければならないか、(2) 前記(1)の質問が肯定されるのであれば、同指令 1 条(1)及び 5 条は予測可能な関連性基準を満たすことができる意味に解釈されるべきか、(3) 憲章 47 条は本件の情報提供要請の関係者の各場合を意味すると解釈されるべきか、であった。

(2) 本件判決の判旨

(1) ①裁判所は、第一と第二の質問を一緒に検討し、Kokott 法務官の意見に強く依拠して、調査対象者の個別的な特定もなければ氏名もないグループの情報要請は、「要請当局が一定グループの者に対する狙い撃ち調査を行おうとする明確かつ十分な説明があつて、特定の法的義務を遵守しなかったことの合理的な疑いによって正当化されるとき」に限って、指令(2011/16)が適用される、と判示した。

②この結論を導くために、裁判所は、その法的考えに結びつけて、3 段階の分析を行った。

①第一に、裁判所は、情報要請が予測可能な関連性を欠くものであってはならず、税務行政協力指令(Directive on Administrative Cooperation; DAC:以下「協力指令」)の「調査又は立入り調査に基づいてその者を確認すること」が情報要請に含まれるべき必要な要素であるとした。

②第二に、文言的、文脈的及び目的論的な解釈によって、裁判所は、協力指令 20 条(2)の「調査又は検索に基づいてその者を確認すること」の概念にはそうした調査に基づいてその者又は複数の者を特定することを可能にする一組の明確な特性又は特徴が含まれると判断した。

③第三に、要請する情報の予測可能な関連性を評価する要請当局の裁量と被要請当局が「情報漁り」を防ごうと努めて要請情報を提供する義務とを比較して、裁判所は、要請には、3 要素すなわち、①調

査に基づくグループ納税者のできるだけ完全で正確な記載調書、⑥それらの者の特定の納税義務の説明書、及び⑦それらの者が違反等を侵したと疑われる理由の報告書が含まなければならないとした。

③結局、裁判所は、情報要請が明白に税務調査の限界を超えない又は要請当局に過剰な負担をかけない要件を満たすか否かに関する判断を付託した裁判所(ルクセンブルクの裁判所)に委ねた。

(2)④第三の質問は、情報の保有者が命令の名宛人に関するものであり、情報の保有者が、憲章 47 条に従って、附帯的な司法審査によって情報命令が妥当であると判示された後に、金銭罰の支払を求められずに要請された情報を提供する機会を認められるか否かに関係する。本件では、情報保有者は情報命令の不遵守への行政上の金銭罰の賦課を避けられなかったもので、その命令の合法性を争う可能性は、間接的にその金銭罰を争うことを通じて残されている。

⑤裁判所は、その問題の裁判所の管轄権と許容性に関するルクセンブルク政府の異議を否定し、この問題が依然として EU 法の問題であり、関連があるとして簡潔に処理した。

⑥裁判所は、実質的には、憲章 47 条で保障される実効的救済を求める権利が、国内裁判所は情報要請についてその合法性を評価するためにその要請を審査できること、また、関係者は、その者が受け取る命令が基礎を置く理由も確認できなければならないことの両者を前提にしていると判示した。

⑦本件では、関係者には、司法裁判所が憲章 47 条に違反すると何度も述べる情報命令を直接争う可能性がなかったもので、情報命令の名宛人は、法的に許されるから不遵守の金銭罰の支払いを取り消すと認定されれば、その情報命令に従う機会を認められなければならない、ということになる。そのためには、国内法に規定される命令遵守の期間制限が適用されるべきである。

(3) 本判決の判旨の確認

①本件は、とくに要請税務当局がグループ納税者の情報要請を被要請国にした場合、これに対して、被要請国の対応及び要請情報の関係者の権利保護が問題とされたところに特徴がある。

②本判決は、ここでは取り上げなかった Sabou 判決及び前述の 3 事件判決の傾向を踏襲したとされる。こうした観点から、裁判所は、広範な個人的及び客観的なデータに対して実効的な情報交換を保障することを目指す一方で、要請によって情報を収集し交換する政府権限の恣意的な行使に対する最小限レベルの保護を保障することも目指している⁴⁵、とされる。

③とくに、裁判所は次の点を認定したとされている。

④グループの情報要請を認めている。ただし、その目的のために裁判所が設けた基準はそれ自体、全体的には不明確なものではない。

⑤情報保有者は情報命令を争う直接的権利を有することを認めた。

⑥その権利を行使するために、情報保有者には、協力指令 20 条(2)によって要求される最小限の情報を与えられるだけでなく情報命令それ自体には適切に理由付備がされなければならないことが明確にされた。

⁴⁵ See “Comments” at CFE, Opinion Statement, ECJ-TF 1/2022.

④本件の Kokott 法務官の意見

本件には Kokott 法務官の意見⁴⁶があるが検討できなかった。

3-5 Berlioz 判決後のルクセンブルクの法改正

<法改正の概況>

①Berlioz 判決 (C-682/15)において、司法裁判所は、2017 年 5 月 16 日、ルクセンブルクで施行中の要請による情報交換規定が、EU 基本的権利憲章と一致していないとする判決を下した。その結果、要請による情報交換について 2014 年 11 月 25 日法に対するいくつかの修正が、2019 年 3 月 1 日法によって導入された⁴⁷。

②この改正法の規定では、情報保有者は、ルクセンブルク税務当局から受け取った情報命令を争うことができると同時に、ルクセンブルク税務当局は、国外の税務当局によって要求された情報の予測可能な関連性を審査しなければならない、とされた。

③情報要請に対する予測可能な関連性の基準に関する解釈はもとより、情報保有者や第三者に対する情報要請に対する司法救済の存在に関して司法裁判所 CJEU へ付託された、いくつかの先決裁定の論点に照らして、要請による情報交換の修正手続きが今や EU 法と一致しているか否かについて、EU 各国で承認されるかは定かではない。

④要請による情報交換に関する 2014 年 3 月 25 日法(2014 年法)が EU 法と一致させるために修正されてから一カ月もしない 2019 年 3 月 14 日、ルクセンブルク行政裁判所は、前述の法に関連して司法裁判所 CJEU に 3 つの論点を付託した。

以上は Berlioz 事件判決までのルクセンブルク法の改正の概要であるが、前記のように、新たな事前裁定の要請で付託された論点に司法裁判所 CJEU が与える回答次第では、要請による情報交換に関するルクセンブルク法は、近いうちに何回目かの修正となる可能性がある。

IV. 2 つの裁判所の最近の租税判例とわが国への示唆

(1) 2 つの裁判所の判決

(a) イタリア判決⁴⁸

(本判決の要点の確認)

⁴⁶ Opinion Advocate General Kokott, 3 June 2021, Case C-437/19.

⁴⁷ 以下の Berlioz 判決後のルクセンブルクの法改正は, LexGO, 2018/07/06Luxemburg Rules on Exchange of Information upon Request: A New Chapter によった。

⁴⁸ 本報告レジメの II (1) を参照。

①イタリアの関係法では、この判決前でも、**事業や業務等の事務所への立入検査**は、当該職員を雇用する**金融行政事務所の所長が発出する検査の許可状**の所持を、また、その**立入検査が住居の場合**は、**検察官事務所が発出する許可状**の所持を、それぞれ義務づけていた。(1972 年 10 月 26 日大統領令 633 号 52 条 1 項)

・事業や業務等の事務所の立入検査 金融行政庁の職員 所属金融行政事務所の所長の許可状

(立入検査の事務所の種類)	(検査担当者)	(許可状の発出者)
事業や業務等の事務所	金融行政庁の職員	金融行政事務所の所長
個人の住居(事業・住居兼用事務所)	同上	検察官事務所

なお、わが国と異なり、**イタリアでは検察は司法部門に属するとされている**ことに注意しなければならない。

②本件では、こうした規定の仕方や許可状の立入り調査には理由が不十分であったことなどが争われ、人権条約違反の判決が下された。

③もう 1 つの注目点としては、その判決の最後に、イタリアがその法律と行政実務を修正すべき点が 2 点つけられていることである。

④第一は、税務当局が事業上の本拠及び業務上の拠点に立ち入ることのできる状況及び条件を明示すること（無差別的な立入りを防止する保障措置を講じることを含む）

④第二は、税務調査が終了する前に係争になった措置に対する実効的な司法審査を確保すること

(わが国への示唆)

①以上のイタリアの税務調査の判決の重要な点は、立入り検査における一定の許可状の必要性、その許可状の立入り理由が不明確等の場合には調査中でも司法的救済又は第三者機関への実効的な救済が認められることの必要性である。

②わが国の質問検査手続きにおいては、そもそも立入検査に一定の許可状を必要とすることについては規定もなければ、議論の対象にもされてこなかった。立入検査を含む質問検査権は刑事罰による間接強制を伴う制度として定められていること、租税刑事事件の搜索の立入とは、目的の違い、令状（裁判官の許可状）の可否。所轄部門や調査職員の違い等で区分されている。しかし、立入検査と搜索はいずれも立入調査の行為類型であり、行為類型の形状としては同じものといえそうあり、濫用が起こることがないとはいえない。

③この点、最高裁平成 16 年 1 月 20 日判決は、質問検査で取得収集した証拠資料の犯則事件での利用の問題とされているが、ここで紹介したイタリアの立入検査事件で問題となった論点を含んでいるようにも見える。

以上のような点で、イタリアの税務調査事件の判決はわが国の類似の問題に示唆するところが含まれていると思われる。

なお、次の情報交換事件では納税者が司法的救済を受けるため、行政命令に従わずに金銭罰の賦課処分等を受ける場合があるが、この点については実効的な救済を受ける権利との関係がのべられていることを指摘しておく。

(b) EU 情報交換制度における被要請国の情報提供関係者と司法裁判所の判決

(EU の司法裁判所の判決)

④国際的租税情報交換が税務当局間でかなり盛んに行われているなか、EU 司法裁判所が近年において立て続けに下した一連の 3 判決をとりあげ、これらの紹介と、情報交換要請における納税者を含む関係者の権利保護をみることにした⁴⁹。

⑥司法裁判所の 3 事件判決

㉞2017 年の Berlioz 事件判決：

情報命令の**名宛人(情報保有者)**には、憲章 47 条に従って、その命令の実効的な司法審査を受ける権利があるとした。

㉟2020 年の luxemburg v. B 事件判決

情報保有者(納税者ではない)は情報命令を争う可能性を与えられなければならないのに対して、**納税者**は後の訴訟手続きにおいて、起こり得るその権利侵害に対する救済を与えられることになったとした。

㊱2021 年の État luxemburg v. L 事件判決

㉞及び㉟の判例の傾向に従って、実効的な情報交換を保障する一方、要請による政府の情報の収集・交換権限の恣意的な行使に対する最小限の保護を保障することを目指す判断をした。そのうえで、グループの要請を認め、情報保有者には情報命令を争う直接的権利があることを認め、さらに、行政協力指令 20 条(2)が命じる最小限の情報を与えられるだけでなくその情報命令が適切に理由付けされていなければならないとした。

(わが国の情報交換における状況)

(1)判決例：東京高裁平成 29 年 10 月 26 日判決⁵⁰と東京地方裁判所平成 29 年 2 月 17 日判決⁵¹

(事案) 本件の事実関係はやや複雑であるが、ごく簡単にまとめると次の通りである。

- ①本件の主たる関係者は日本の居住者である Z1 及び Z2(Z1 夫婦)、その子 X1(シンガポール永住権者) X2 社(X1 出資のシンガポール法人) 及び X3(Z1 夫婦の出資のオランダ法人) 等である。
- ②国税庁長官官房国際業務課長(国際業務課長)が、Z1 夫婦の所得税(平成 21 年分ないし平成 23 年分)

⁴⁹ この点についてはⅢを参照。

⁵⁰ 税資 267 号順号 13083, 判批として青山慶二・「判批」TKC 税研情報 28 巻 2 号 52 頁。

⁵¹ 税資 267 号順号 12980, 判批として浅妻章如・ジュリスト増刊 1518 号 203 頁;漆先・ジュリスト 1524 号 139 頁;吉村絃一郎・別冊ジュリスト 253 号 139 頁市野瀬富子・税理 61 巻 6 号 117 頁

の所得税の調査に関連して、シンガポール政府に対して、日星租税協定及び日蘭租税条約(本件各租税条約)に基づき、Z1 夫婦の家族及び関係会社である原告らに関する情報要請をした。

- ③これに対し Z1 らが (1) 当該情報要請は本件各租税条約に違反して行われたので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するためその取消を求めるとともに、(2) これらの情報交換要請により一切の情報交換をされない地位の確認、及び(3)得られた資料を被告及び関係行政庁に利用させない地位の確認、及び(4)国賠法に基づく損害賠償を求めて提訴した。
- ④第一審の東京地方裁判所平成 29 年 2 月 17 日判決は本件訴えのうち本件取消請求及び本件各確認請求にかかる部分を不適法として却下し、その余の国賠請求を理由がないとして棄却した。
- ⑤原告らによる東京高裁への控訴に対し、東京高裁平成 29 年 10 月 26 日の判決が下された。
(なお、最高裁平成 39 年 7 月 6 日決定は本件をすでに不受理決定としている。)

(東京高裁判決の判旨)

- ①東京高裁は、取消請求については、原審が、最高裁昭和 30 年 2 月 24 日判決及び同昭和 39 年 10 月 29 日判決によってその「処分性」を判断し、これによって本件の処分性を否定し請求を不適法とした判断にほぼそのまま従った。
- ②また、本件各確認訴訟については、原告主張の各確認請求は「本件情報要求に基づく情報の取得や利用によるプライバシーの侵害を未然に防止しようとするいわゆる予防的確認の訴えである・・・」から、確認の利益を認めることができないとして、原審と同様に不適法であるとした。
- ③本件国賠請求については、本件情報要請には国賠法上の違法があるとは認められないとして却下した。

(わが国の問題)

- ①研究レベル及び税務実務レベルではかなり早くからこの問題に関する議論がなされ、近年では比較的多くの論文等が上記にあげた Berlioz 事件判決の紹介も含めて発表されている。
ここでは、これらに詳しく触れない。

②EU 司法裁判所はこの問題に関する一連の判例を下したので、ここではそれに関連するいくつかの点を問題提起的に述べる。わが国のこの制度の検討は十分ではないので、主として情報要請の被要請国の税務当局による情報要請の対象者の法的保護について述べる。

- ⑦情報交換制度における**税務当局**の役割からすると、その**権限が大きく拡張**される。これに対して、**情報提供要請の対象者に対する措置**は関係条約上は各国の対応に委されているといえる。しかしわが国にはこうした対象者に対する対応措置はない(諸外国も同様のものが多いと思われる)。

- ④こうした状況の中で EU 司法裁判所の一連の判決によって、**情報保有者、納税者、第三者**に分けて**各場合の法的保護**が示されたことはきわめて注目される。その内容は上記の通りであり、示唆するところが大きい。

- ⑦当局間の関係については、情報交換の趣旨に鑑みると、**要請国の当局と被要請国の当局の権限を均衡的に考えることが前提にされているとみられるが**、こうした見方自体は妥当と考える。

その観点から見ると、情報交換制度下における**関係者の権利保護に関する EU 司法裁判所の判決のアプローチ**は、この制度における**当事国当局の均等関係を前提とする権利問題へのアプローチ**としてはその限りで妥当であると考えてる。

- ⑤対するわが国裁判所の判決は、行政法一般の考え方をそのまま持ち込んで下した判断であり、問題があるといえるのではないか。ちなみに EU の行政法の研究者には、この CJEU の一連の判断を高く評価する意見がある。

終わりに

以上の検討を通しての 2 点の感想。

第 1 点は、イタリアの判例は、わが国でも研究の重厚な蓄積のある質問検査権の分野にも、**税務調査の立入検査にはなお検討の余地がある**のではないかという問題意識の示唆を与える。

わが国では事前通告がよく問題とされるが、許可状の議論のレベルまで達していないといえる。

判決を受けた後のイタリアの法改正にも触れたが、わが国も質問検査の次のステージをどう考えるべきかが問われている。

その際に問題になるのが課税当局のいう「税金をキチンと払わない納税者は他の納税者の税負担を引き上げることになるので厳しく対処すべきだ」という論理である。これを基礎にして税務行政には厳しい対応をすべきだとするこの論理は政治的・政策的な説明としてはそう言えるのかもしれないが、税法的にみると、荒唐無稽で誤っている面があるように思われるので、こうした点からたださなければならぬのかもしれない。

第 2 点は、情報交換という近年の制度導入の中でその意義は十分認められるとしても、EU 裁判所の一連の関係判例は、被情報要請国における**要請情報の関係者の法的保護が大きな課題**であることを浮き彫りにした。それは、国家の税務当局は交換制度の中では対等な関係を前提にしていることは、司法裁判所の判決の中でも見て取れるが、問題は**その対象となる関係者の保護**である。

これは、**各国の国内法の措置がどのように講じられるかで当事国の対象者の保護の面で大きな格差を生じる**させる結果を引き起こし、結果的に制度の適用上の不平等が発生するが、このことは法的には見過されるべきではないと考える。

そのほか税務当局の事務範囲の拡大に伴う**権限拡大に伴う問題**も考えるべきである。

以上

* * *

(参考)

本報告Ⅱのイタリアの税務調査における立入検査で問題となった大統領令（633/1972）号 52 条の規定を例示的に示すと次の通りであった。

- 「 1. VAT 事務所は、金融行政庁の職員に命じて、非商業団体によって使用される建物はもとより、商業上、農業上、芸術上又は業務上の活動に使用される建物に立ち入って、書類の調査、点検及び質問を実施し、

(関係する)税額査定並びに脱税及びその他の税務違反のために使用されるとみなされるすべてのその他のデータの収集を行うために認められる。(かかる建物に)立ち入る職員は、それら職員を雇用する事務所の所長が発行する検査立入の目的を指示する特別の許可状を所持しなければならない。

ただし、住居として使用される建物へ立ち入るためには、検察官事務所が発行する許可状を必要とする。

2. 前項〔私的住居〕で指示されたもの以外の建物には、検察官事務所からの許可状を条件として、現行大統領令の重大な違反の場合にのみ、税務違反の証拠である帳簿、記録、書類、書面の報告書その他のものを確認する目的で立ち入ることができる。 以下省略 」

文献一覧

*以下の文献一覧は、急遽作成したため、上記で引用したものを中心に拾い出して掲記したにすぎないので、その順番や形式等を統一し、一定の秩序立て掲げられたものではないことをお断り・お詫びしておきたい。

(書籍・論文等)

Juliane Kokott and Pasquale Pistone, *Taxpayers in International Law* (Hart Publishing, 2022)

Juliane Kokott, *EU Tax Law* (Verlag C.H. Beck oHG, 2022) ,

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 333 頁(2017)

同 「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 253 頁(2011)

漆さき「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犬による審査」法学研究 98 巻 1 号 379 頁(2025)

同 「租税条約に追い蹴る情報交換と情報漁り」国際商事法務 47 巻 1 号(2018)55 頁

大野雅人「欧州裁判所 Berlioz 事件判決の反響—租税条約に基づく情報交換と納税者の権利保護—」租税研究 310 号 284 頁(2018)

藤谷武史「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」社会科学研究 69 巻 1 号 66 頁(2018)

野一色直人「税務上の国際的情報交換に係る法的課題」国際商事取引学界年俸 21 号 2030 頁(2019)

(EU 法)

庄司克彦『新 EU 法 基礎篇』(岩波書店、2013)

中西優美子『EU 法』(新世社、2012)

同 『EU 司法裁判所概説』(信山社、2022)

(判例等)

Italgomme Pneumatici S.r.l. and Others v. Italy (Application no. 36617/18 and 12 others, 6 February 2025.

Case C-682/15, Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l'administration des

contributions directes,

Joined Cases C-245/19 and C-246/19. **Luxemburg v B and Others**, 6 October 2020

Case C-237/19, *Luxemburg v. L*, 25 November 2021

CFE (Confederation Fiscale Européenne), Opinion Statement ECJ-TF 3/2017, Case C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA*

CFE tax advisers europe, Opinion Statement ECJ-TF 1/2022 on the CJEU decision of 25 November 2021 in Case C-437/19, *État luxembourgeois v L*, on the conditions for information requests and taxpayer remedies, https://taxadviserseurope.org/new_agency/wp-content/uploads/2022/01/ECJ-TF-1-2022_L.pdf

ECtHR, *Italgomme Pneumatici S.r.l. v. Italy*, Nos. 36617/18 and others, 6 February 2025.

CJEU,

Werner Heyvaert = Vicky Sheikh Mohammad, Exchange of Information in Tax Matters and Fundamental Rights of Taxpayers—E.C.J. Delivers Landmark Ruling in the Aftermath of *Berlioz*, *Insights* vol. 7, no. 6, p. 4 (2025) → *Luxemburg v. B* (joined Cases C-245/19 and C-245/19)

中村芳昭「翻訳租税資料：欧州人権裁判所広報部『課税と欧州人権条約』」*青山ビジネスロー・レビュー* 13 巻 2 号 39 頁 (2024)

(法改正)

2018/07/06 *Luxemburg Rules on Exchange of Information upon Request: A New Chapter* (by LexG0)
M. Eliantoni and M. Serrat Romani, Judicial Control of Administrative Cooperation in Tax Matters, Taxpayers' Rights and Notion of "Foreseeable Reliance" in Light of the CJEU's Case Law: introduction to the series, *REALaw.bog*, <http://realaw.blog/?=993>.

(full names: Mariolina Eliantoni and Marina Serrat Romani)