

國際的租稅情報交換

木
村
弘
之
亮

- 第一章 總 說
- 第二章 二 國間行政司法共助の請求
- 第三章 二 國間行政司法共助の賦与
 - 第一節 概 觀
 - 第二節 照會情報
 - 一 義務的情報
 - 二 厚意的情報
 - 第三節 自発的情報及び自動的情報
- 第四章 結 語

第一章 総説

経済が国際的に錯綜する過程において、企業は国境を越える取引関係を育み、外国企業と共同して操業し、外国企業と提携し、そして世界市場において国際コンツェルンとして操業する。これに対し、税務当局の活動、特に事実説明は国際法⁽¹⁾の理由から各国の国境で終了する。公権力を行使して外国で事実を説明する措置、特に外国の高権領域における臨場調査、査察措置およびその他の調査は許容されない⁽²⁾。かくして、ドイツ租税通則法八五条に準じて説明されるを要することと説明されうるであろうこととの間に相違が生じる。職権による事実説明義務(国税通則法二四条、二五条、二六条、三二条、五六条、五七条)には、たしかに納税義務者の協力義務が対応している⁽³⁾。しかし、納税義務者の協力が不十分であることは、稀ではない。なぜなら、納税義務者は情報調達の目的のため公権力を行使できないからである。かくして、国内における事実説明と国外における事実説明との間の不均衡が生じる。ドイツ租税通則法八五条の一般的課題規範「租税行政の公正な運営を図り、もって国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資する」に対応しうるため、そして国内関係における同じ態様で国外関係についての課税の法律適合性および平等を保障するため⁽⁴⁾、税務当局間における国際的情報交換⁽⁵⁾が、不可欠である⁽⁶⁾。

ドイツ税務当局は、外国税務当局と盛んな情報交換を育んでいる。ドイツ税務当局は例えば一九八八年に外国税務当局に対し「協力要請による情報」を一二〇ファイルそして「自発的情報」を一九七ファイル提供した。ドイツ税務当局は一九八八年に外国税務当局から「協力要請による情報」を九二ファイルそして「自発的情報」を二四ファイル受領している。さらに、ドイツ税務当局は一九八八年に約七、五〇〇ファイルの「自動的情報」⁽⁷⁾を受領した。実務では、情報交換はとりわけ国際的大企業についての国際的統括税務調査の枠内においてならびにいわゆるグループ 4 (アメリカ

合衆国、連合王国、フランス及びドイツ連邦共和国）の税務当局による特別多国間協力に基づき行われている。このような「Interfisc」と呼ばれる国際的租税情報交換はとりわけ、国境を越える各種所得の移転に及んでいる。

両締約国の権限のある当局は、租税条約を実施するため、または、租税条約が適用される租税に関する両締約国の国内法令を実施するために必要な情報を交換をする（OECDモデル条約二六条一項、国連モデル条約二六条一項）。その情報は締約国の居住者に関するものに限られない。このようにして交換された情報については受領国の法律に従って守秘義務が課せられている。

この情報交換の規定は、下記のことを行う義務を課するものと解してはならないとされる（同条二項）。

- （1） 当該一方の締約国もしくは他方の締約国の法令またはその行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること。
- （2） 当該一方の締約国もしくは他方の締約国の法令の下において、または、その行政の通常の運営において、入手することのできない資料を提供すること。

- （3） 営業上、事業上、産業上、商業上もしくは職業上の秘密もしくは取引の過程を明らかにするような情報または公開することが公の秩序に反するような情報を提供すること。⁽⁹⁾

国際的租税情報交換の法的根拠は、EC行政共助法およびEC行政共助規則（これらはEC諸国間における情報流通にのみ妥当する⁽¹¹⁾）、租税条約の情報条項⁽¹⁰⁾、税務事件の行政および司法共助に関する特別協定ならびに租税通則法一一七条である。ドイツ税務当局は、EC行政共助規則を除いて、「税務事件についての情報交換による二国間行政共助に関する覚え書」に基づいて前叙の法的根拠を適用している。

一九七七年二月一九日付EC指令77/799/EEC及び一九七七年二月六日付EC指令79/1070/EECを変形するEC行政共助法は、EC行政共助規則および租税条約の情報条項と同様に、他の法的根拠に基づく情報の賦与および情報提供の請求を明文をもって許容している（EC行政共助法一条二項）。租税通則法一一七条と異なり、EC行政共助法、

EC 行政共助規則、「租税条約の情報条項並びに税務事件についての行政及び司法共助に関する特別協定」から、二国間行政・司法共助を賦与すべき義務が、協力要請をうけた国に生じる。したがって、EC 行政共助法、EC 行政共助規則、「租税条約の情報条項並びに税務事件についての行政及び司法共助に関する特別協定」に基づかない情報交換は依然として許容され適法である。

EC 行政共助法は他の条文に基づく二国間行政および司法共助の賦与および請求を許容している。したがって、租税通則法一一七条一項に基づく二国間行政共助を請求しうるドイツ税務当局の権限は、EC 行政共助法二条一項による行政・司法共助を求める請求権の範囲を越えている。類似したことは、ドイツ税務当局による二国間の行政・司法共助の賦与にも妥当する。それ故、ドイツ税務当局は EC 行政共助法二条一項の義務の範囲を越えて行政・司法共助を提供しうるので、租税通則法一一七条三項による厚意的情報提供 (Kulauzauskünfte) もまた許容されうる。

同様に、租税条約の情報条項も、他の条文に基づく二国間行政および司法共助を限定していない。このことは、租税条約がいわゆる小規模情報条項だけを定めているケースにもあてはまる。この小規模情報条項によれば、情報は、租税条約自体の適用の目的のためにのみ交換されうる。かくして、ここでも租税通則法一一七条三項（租税条約実施特例法九条「徴収共助規定」の類推）による厚意的情報提供は許容され適法である。

同時に、「税務事件についての行政及び司法共助に関する特別協定」もまた、EC 行政共助法、EC 行政共助規則および租税条約の情報条項とならんで、適用しうる。しかし、ドイツ税務当局は、EC 行政共助法、EC 行政共助規則、租税条約の情報条項ならびに「税務事件についての行政・司法共助に関する特別協定」に基づかない二国間行政および司法共助を租税通則法一一七条一項に基づいて請求するかまたは租税通則法一一七条三項により賦与する範囲において、最初に列記した法規範の制約効果は、係争納税義務者の有利にはたらく。しかも最大の射程距離をもつ制約効果がその都度はたらく。その結果、租税通則法一一七条三項（租税条約実施特例法九条「徴収共助規定」の類推）に基づく二国

間の行政および司法共助が保障される場合、情報賦与に関する同条項の前提要件のみならず、情報賦与の（ＥＣ行政共助法三条四条に導入された）限界ならびに租税条約中の情報条項による国際的租税秘密もまた、遵守されなければならない。これに対し、ＥＣ行政共助法に基づく二国間行政および司法共助は原則として二国間行政司法共助に関するその他の法令によつては制限されない。ただし、国内法の情報規範は、基本権の制約に服する。ここでは特に、情報自己決定権が意義を有する。

ＥＣ行政共助法、ＥＣ行政共助規則、租税条約中の情報条項および「税務事件についての行政司法共助に関する特別協定」に基づかずに情報を交換する権限は、租税通則法一一七条により画された限界内でのみ許容されうる。その結果、協力要請によらない更なる情報——自発的情報および自動的情報——は租税通則法一一七条に基づき許容されないし、そして、協力要請に基づく任意情報——厚意的情報——は租税通則法一一七条三項の前提要件の下でのみ許される。

情報を入手すべきかまたは情報を賦与すべきかは、大蔵大臣がその裁量により決する。その際、大蔵大臣は一般的裁量権の限界すなわち比例性、必要性、履行可能性及び期待可能性を指向しなければならない。

情報の入手または賦与に関する判断は外部に向かって直接的な効果を及ぼそうとするものではないので、それは行政行為でない。しかし、権利保護請求権は、係争納税義務者が原則として情報提供の協力要請または情報賦与の機関の前で聴聞をうけることができなければならないということによって、実現される。したがって、納税義務者は、予防的不作為の訴え（ドイツ財政裁判所法四〇条）又は確認の訴え（財政裁判所法四一条）の可能性を有している。必要な場合、ドイツ財政裁判所法一一四一条二文による仮命令も考えられる。原告適格は係争の居住納税義務者および非居住納税義務者にある。被告適格は原則として大蔵大臣にある。

- (1) この点について詳細は『*Schumburg, Harald*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998, Rz. 19, 1 ff.
- (2) この点について詳細は『*Schumburg* (Fn. 1), Rz. 19, 2.
- (3) この点について詳細は『*Schumburg* (Fn. 1), Rz. 19, 6 ff. 日本における事実解明義務規定は、おおよそ次のとおりである。国税徴収法一四一条、一四七条一項、一八八条、所得税法二二一条の二第二項、二三四条一項、二四二条八号九号、法人税法一五〇条の二第二項、一五三条、一五四条、一五五条、一五六条、一六二条二号三号、相続税法六〇条一項、七〇条二号、消費税法六二条一項二項三項、六八条一号二号、措置法四一条の二第二〇項、四二条の三第一項三号四号、六二条八項、六六条の四(移転価格税制)九項、一〇項一二項、「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律」五一条一項、七条三号四号。詳細は、木村弘之亮『国際税法』(成文堂 二〇〇〇)五二・一。
- (4) 行政共助の目的は、適切な課税であり、そして国際的租税正義に資するところである。参照『*Tipke/Kruse, AO, §117 Tz. 22c*。
- (5) 法律用語(例えば租税通則法一一七条)では、たいていは司法共助および行政共助の概念が用いられる。行政共助とは、一の行政庁が公行政の職務を履行するため他の行政庁に賦与するそうした援助をいう。司法共助とは、これに対し、権利救済の課題についての裁判所により支援をいう。これらの概念はまったくさまたちに画されている。この点について『*Tipke/Kruse, AO, §117 Tz. 1*。
- (6) 国際的な動向については、参照『*Gengemi, Bruno*, International mutual assistance through exchange of information, CDFI LXXV b (1990), 19 ff. (52ff.)
- (7) これらの数字の典拠は『*Bohnert, Dieter*, Internationale Amtshilfe durch Informationsaustausch, CDFI LXXV b (1990), 185 ff. (192)。
- (8) ドイツ連邦共和国／アメリカ合衆国間の「同時調査プログラム」の抜粋は、『*Wedick, John L.*, United States-Federal Republic of Germany Simultaneous Examination Program, Intertax 1980, 184 ff. に公表されている。
- (9) 宮武敏夫『国際租税法』(有斐閣 一九九三)七八頁。

- (10) 一九九四年OECDモデル条約二六条。例外的に、ドイツ/旧ソ連租税条約は情報条項を定めていない。
- (11) 日本における「官公署等への協力要請」規定は次にとどまる。所得税法二三五条二項、法人税法一五六条の二、相続税法六〇条の二、消費税法六三条、関税法一〇五条の二。ここで協力要請をうける「官公署又は政府関係機関」とは、一に、国内における中央政府の行政機関、二に、国内における地方公共団体の行政機関をさすほか、三に、外国における中央政府の行政機関、四に、外国における地方公共団体の行政機関をもさすと解しうる余地もあろう。しかしながら、国内外における裁判所および国会・地方議会は「官公署又は政府関係機関」に含まれないであろう。いずれにしても、行政共助および司法共助に関するドイツ租税通則法一一七条はより詳細かつ明確である。
- (12) 租税条約による絶対的秘蔵保護の例外。

第二章 二国間行政司法共助の請求

税務当局はドイツ法の規定（租税通則法一一一条以下）に基づき二国間行政司法共助を請求してもよい（租税通則法一一七条一項）。租税通則法一一七条一項はたんに二国間行政および司法共助を請求しうる権限を規定しているだけである。これは法的にしてもよい（das rechtliche Dürfen）を意味しており、このことから第三国に対する請求権は発生しない。このような第三国に対する情報提供請求権はEC行政共助法二条一項、EC行政共助規則四条、租税条約中の情報条項¹³⁾および「税務事件についての行政及び司法共助に関する特別協定」から生じる。前叙の法的根拠に従っても二国間行政司法共助を求める協力要請国の請求権は、協力要請をうけた国の義務より以上には及ばない。したがって、義務がないにもかかわらず、提供される情報はすべて、厚意的情報である。これは特別な前提要件のもとでのみ許容されうる。

二国間行政司法共助は、E C 行政共助、E C 行政共助規則および租税条約中の情報条項ならびに「税務事件に
ついての行政司法共助に関する特別協定」によって列挙された前提要件のもとでのみ請求されうる。そのうえ、
租税通則法一一七条一項が妥当する。同条項によれば、二国間行政司法共助を請求するには、国内行政共助に關
する要件（租税通則法一一一条以下）が充たされなければならない。これによれば、情報はドイツの課税を実施す
るために必要（erforderlich）であらねばならない（租税通則法一一一条一項一文）。この要件は、租税条約中の情
報条項からも明らかになる。⁽¹⁾これに対して、E C 行政共助法一条二項は、当該情報が課税の目的にとって重要
（erheblich）でありうるかどうか、に、照準をあわせている。「必要」と「重要」概念は同一内容でない。重要であ
ることが、必ずしもつねに必要でもあるわけではない。すなわち、情報が当該課税にとって法的に重要であり、
かつ「協力要請国の有する」固有の情報源を使い尽くした後でもなお、協力要請国によって入手できない場合に
はじめて、この情報は必要である。このような補充性の原則は、租税条約中の情報条項および租税通則法一一七
条一項および一一一条一文に定着している。しかしながら、補充性の原則は、結局のところ、E C 行政共助
法による情報交換にも妥当する。なぜなら、E C 行政共助法三条二項一号の特別規定によれば、「当該「E C」
加盟国が固有の調査権能を使い尽くしていない、という推認の拠りどころが存在する」場合には、情報を提供す
る必要はないからである。

それ故、協力要請するドイツ税務当局が二国間行政司法共助を要求しうるのは、この税務当局が当該事実をみ
ずから調査できない場合、当該協力要請をうけた国が必要な証拠方法を実際に保有している場合、または協力要
請国が協力要請をうけた国よりもはるかに多大な費用をかけなければ当該事実説明措置を講じえないであろう場
合だけである。

最後に、二国間行政司法共助の請求は、協力要請をうけた国にとっても、当該手続に関与する納税義務者にとっても比例的または期待可能なものである必要がある。したがって、国内関係人による事実関係の解明がその者の特別な協力義務（租税通則法九〇条二項）の枠内においてその目標を達成しないか、またはなんら成果が約束されない（租税通則法九三条一文）場合にはじめて、当該二国間行政司法共助は原則として請求されうる。

二国間行政共助または司法共助の請求に適用される諸規範は係争納税義務者の聴聞権について規定していないけれども、EC行政共助法三条、租税通則法一一七条三項四号から明らかになる保護効果を考慮すると、当該情報協力要請が、他方の国において関係者の法的に保護された利益を侵害することに結びうる、そうした情報を含んでいる場合においては、情報協力要請機関の前における法的聴聞を保障することが、原則として必要である。情報協力要請の目的が事前聴聞によって達成されうるであろう場合には、聴聞の必要性はもろなくなる。事前聴聞の義務は、憲法上も根拠づけられている。事前聴聞権は、一に、ボン基本法一九条四項による実効的権利保護の公準から、そして二に、直接には情報自己決定権の憲法上の保護からも明らかになる。その淵源は一般的人格権にあるにもかかわらず、情報自己決定権は内国法人（inländische juristische Personen）にも妥当する（ボン基本法一九条三項）。

さらに、二国間行政司法共助の請求は租税秘密の保障を前提とする。しかしながら、二国間行政司法共助の請求の場合に当該協力要請の枠内において係争納税義務者又は他の者の諸事情が強制的に通知されなければならない範囲において、このような開示は租税秘密の不適法な侵害を意味しない（租税通則法三〇条四項一号）。

EC行政共助法およびEC行政共助規則において、租税条約の情報条項¹⁵⁾において、そして租税通則法一一七条三項四号において定着している秘密保護は、租税通則法三〇条による租税秘密の範囲を越えている。したがって、

このような上乗せの秘密保護は、この前叙の秘密保護規定が直接に情報提供だけにかかわっているにもかかわらず、租税通則法一一七条一項による情報提供の協力要請に対する制約としても作用する。その結果、二国間行政・司法共助の賦与に際し通知されてはならないことは、それがたとえ請求された場合であっても、開示されてはならない。商業上の秘密などの開示によって情報提供の協力要請の目的と合致しえない損害が発生するという危険が存する場合には、協力要請の枠内であれ商業上、産業上、営業上もしくは職業上の秘密、又は取引過程を露漏することは、ドイツの税務当局に禁じられている。

ドイツ税務当局がその協力要請に基づき情報を取得する場合において、当該当局が EC 行政共助法およびまたは EC 行政共助規則に基づき EU 加盟国から当該情報を取得する限り、この情報提供は EC 行政共助法四条および EC 行政共助規則九条による守秘義務に服する。これと類似して、当該情報が条約に基づいて提供される限り、この情報は租税条約の情報条項に基づく国際的租税秘密に服する。⁽¹⁶⁾しかし、その他のケースではそうした情報は租税通則法三〇条による租税秘密に服するだけである。係争納税義務者の利益のためには、その都度、最大の射程距離を有する秘密保護が妥当する。⁽¹⁷⁾

原則として大蔵大臣が情報協力要請の権限を有する。このような権限は EC 行政共助法一条四項において明文をもって留保されている。ただし、このような権限は、援権により、国税庁長官および国税局長に委任されうる。

(13) 一九七七年 OECD モデル条約二六条一項。

(14) 一九七七年 OECD モデル条約二六条一項一文。

(15) OECD モデル条約二六条二項 c。

(16) OECD モデル条約二六条一項三文。

(17) EC行政共助法4条により不完全な秘密保護について、とりわけ、*Eilers, Stephan, Das Steuergeheimnis als Grenze des internationalen Auskunftsverkehrs, Köln 1987, 115 ff.* ドイツ租税条約における秘密保護について詳細は、*Engelschale, Michael im: K. Vogel, DBA³, Art. 26 Rz. 69 ff.*

第三章 二国間行政司法共助の賦与

第一節 概観

二国間行政司法共助の賦与、したがって相手国への情報提供は、相剋の状況にある。ここでは、一方で、課税の法律適合性と平等に資する事実解明義務（租税通則法九九条一項）が問題であり、そして他方で当該納税義務者の憲法上の保護領域の斟酌が問題である。

国際的行政司法共助の賦与に適用される法的根拠は原則としてこのような相剋を次のようにして斟酌している。すなわち、情報提供は特定の前提要件のもとでのみ許容される、と。しかしながら、外国への情報提供は外国の租税上の利益だけに資するわけではない。むしろ、外国への情報提供は等しく国内の租税上の利益にも間接的に資する。けだし、ドイツの税務当局は相互主義に基づいてこれに対応する情報を当該外国から期待しうるからである。ドイツの税務当局はこのような状況を——外国において法治国の水準が低かったり租税の効率が低いそうした状況と同様に——当該情報が賦与されるべきかどうかについて、その裁量判断に当たって、斟酌しなければならない。

二国間行政司法共助の賦与に関する法的根拠は特に次に求められる。すなわち、

- (1) EC 行政共助法一条二項、二条一項二項三項、
- (2) 行政共助規則四条、七条、
- (3) 租税条約の情報条項⁽¹⁸⁾、
- (4) 税務事件についての行政司法共助に関する特別協定、および
- (5) 租税通則法一一七条二項、三項

前叙の法的根拠は相互に排他的ではないので、並列して適用しうる。ただし、個々の法的根拠の射程距離は、相異なっている。EC 行政共助法による行政司法共助の賦与は所得、収益および財産に対する諸税ならびに消費税に及んでいる。これに対して、EC 行政共助規則は消費税だけにかかわっており、そして租税条約の情報条項は通例、所得、収益および財産に対する諸税にのみかかわっており、消費税を対象外としている。これに対し、租税通則法一一七条三項はすべての税をその対象とする。

二国間行政司法共助の賦与に適用される法的根拠が重畳している場合、係争納税義務者の有利となるよう最大の射程距離が発揮するそうした制約効果がその都度妥当する⁽¹⁹⁾。

情報提供の態様は個々の法的根拠のなかで区々に規定されている。原則として、協力要請による情報提供と協力要請によらない情報提供が区別される。

協力要請による情報提供はさらに義務的情報提供と厚意的情報提供に細分される。照会情報を提供すべき義務は、協力要請をうけた国にとって、EC 行政共助法一条二項と二条一項および EC 行政共助規則四条、七条ならびに租税条約の情報条項⁽²⁰⁾および行政・司法共助に関する二国間条約および多数国間条約から生じる。その他の場

合、租税通則法一一七条三項による照会情報は、法的義務がなくとも、提供されうる（厚意的情報）。同条項は、EC行政共助法一条三項が何を許しておりそして租税条約の情報条項が何を禁止していないかだけを明らかにしている。それ故、情報を提供しうる権限は当該法的義務を陵駕している。

協力要請によらない情報提供（自発的情報提供）はEC行政共助法二条二項、EC行政共助規則四条、七条により許されている。そして租税条約の情報条項に従ってもまったく禁止されているわけではない。しかし、若干のごくわずかな租税条約は照会情報だけを定めている。さらに、外国当局に対する自動的情報提供もまたEC行政共助法二条三項、EC行政共助規則四条、七条に基づき許容される。したがって、例えば、定期点検通報手続（Kontrollmeldeverfahren）が所得税法五〇条d三項二文ないし六文によって許容される。⁽²¹⁾このような自動的情報提供は大部分の租税条約の情報条項によって排除されていない。特殊なルールとして、ドイツアメリカ租税条約二六条に関する議定書第二六号が参照されなければならない。同規定によれば、条約法上の情報交換はドイツ連邦共和国の側において、EC行政共助法の範囲にまで拡張されている。かくして、ドイツ連邦共和国は、EU加盟国に賦与されると同じ情報提供の支援をアメリカ合衆国に賦与する。

- (18) 一九七七年OEC Dモデル条約二六条一項。
- (19) さもなければ、法律上の価値判断の相違は、当事者の負担に片寄る。
- (20) 一九七七年OEC Dモデル条約二六条一項。
- (21) *Tytkel/Kruse*, AO, §117 Tz. 24. つれに反して、自発的情報提供の場合と同様に、区分するものに、*Engelschalk* in: *K. Vogel, DBA³, Art. 26 Rz. 32.*

第二節 照会情報

一 義務的情報

情報提供の協力要請が E C 行政共助法一条二項、二条一項および E C 行政共助規則四条、七条、租税条約の情⁽²²⁾報条項または行政・司法共助に関する特別な二国間条約および多数国間条約に根拠を置いている場合、協力要請をうけた国は情報を提供する義務を負う。これらの場合には、協力要請をうけた国の義務は、協力要請する国の請求に対応するものである。

E C 行政共助法一条二項、二条一項、二条 a 第四項は、E U 加盟国間における情報交換にのみ適用される。これとらんで、義務的情報が E C 行政共助規則および租税条約中の情報条項 (O E C D モデル条約二六条) を根拠に E U 加盟国に提供されうる (E C 行政共助法一条三項)。このような二重線を参照させている、租税通則法一一七条二項はたんに宣言的効力を有するにすぎない。

E C 行政共助法によれば、義務的情報が提供されてもよいのは、E C 行政共助法一条二項および租税通則法一一七条四項の前提要件が満たされており、かつ E C 行政共助法三条一項による情報提供の禁止がこれを阻げない⁽²³⁾場合に限られる。さらに、E C 行政共助法三条二項は、同条項に列挙されたケースについて情報を拒絶する権利を当該協力要請をうけた国に認めている。⁽²⁴⁾ 拒絶権にもかかわらず情報が供与される場合には、義務的情報は厚意的情報に移り変わる。

個別の前提要件について。

義務的情報が E C 行政共助法一条二項により提供されうるのは、義務的情報が当該協力要請する国において所得、収益および財産に対する諸税ならびに消費税の適切な確定のために重要でありうる場合に限られる。

その結果、当該協力要請国が自国の租税確定にとって必要であって、そして第三国の租税確定や、副次的租税債務の確定や、さらに直接税の徴収強制執行のために必要なのではない、そうした情報だけが賦与されうるということとなる。義務的情報は最後にEC行政共助法に従って租税通則法一一七条四項の前提要件のもとでのみ提供されうる。当該情報協力要請を処理解決するに当たって、ドイツ租税当局および当該納税義務者は、かれらがドイツの諸税について課税標準の調査・計算の枠内において有していると同一の権利義務を有している。それによれば、関係人およびその他の者は協力すべき義務を負っている範囲において、これらの者に有利になるような一般的裁量の限界すなわち必要性、比例性、履行可能性および期待可能性が妥当する。租税通則法一〇一条ないし一〇六条にいう情報拒絶権および提出拒絶権もまた妥当する。最後に、租税通則法一一七条四項三文もまた当事者の事前聴聞を求めている。

EC行政共助法三条二項は、情報を提供する必要はないけれども（相対的情報提供の禁止）、好意により提供してもよい、そうした諸前提要件のカatalogを定めている。それによれば、当該協力要請国が自己固有の調整の可能性をすべて使い尽くしていない場合（EC行政共助法三条二項一号）、相互主義が成立していない場合（EC行政共助法三条二項二号）、当該情報の提供に過剰に多大な費用が必要である場合、又は当該協力要請をうけた行政庁が当該情報の提供によって固有の職務の履行について真摯に危うくなるであろう場合（EC行政共助法三条二項三号四号）には、当該情報提供は拒絶してもよい。

絶対的情報提供の禁止が犯されると、ドイツ刑法三五三条b、三五五条による可罰をうけ、ドイツ民法八三九条、ボン基本法三四条による損害賠償の義務を負わせることがありうるが、このような絶対的情報提供の禁止は、最後に、EC行政共助法三条一項から明らになる。これによれば、当該協力要請をうけた、ドイツ税務当局は、

ドイツ法に従えば調達されてはならない情報、またはかかる調達がドイツ行政実務に反するであろうそうした情報を提供してはならない。法律適合性の原則は、二国間行政共助の目的のためにも妥当する。したがって、当事者が自己の犯した犯罪行為または行政秩序違反行為のために自己負罪となることを強いられる場合には、租税通則法一〇一条以下による情報拒絶権および提供拒絶権は、強制手段の賦課の禁止と同様に、尊重されなければならない(租税通則法三九三条一項二文、四一〇条一項四号)。ただし、EC行政共助法三条一項一合は限られた射程距離を有するだけである。租税通則法によれば、銀行の秘密保護は存在しないので、銀行の側にも情報拒絶権は存在しない。したがって、銀行は、個別具体のケースにおいて租税通則法三〇条aの枠外において情報を提供すべき義務を負っている。さらに、税務当局が行政共助の供与に必要な情報をすでに利用し、その結果、その限りにおいてそもそも行政共助の行為が必要でない、そうしたケースにおいては当事者のための保護効は、拒絶される。

さらに、情報提供が、租税条約に反する課税をもたらすであろう場合には、そのような情報提供は提供されてはならない(E C行政共助法三条一項二文)。この情報提供禁止によってとくに回避されるべきである。すなわち、協力要請国が当該情報提供に基づいて恒久的施設および特殊関連会社のもとにおいて、独立企業の原則に反する所得の配分を行い、そしてこれによって二重課税が生じうる、といったことは、とくに回避されるべきである。必要な場合には、関係の税務当局間において相互協議手続が進められ、そして仲裁裁判手続が合意されることもありうる(E C行政共助法三条三項)。

さらに、情報の提供は、公共の秩序が侵害されることもある場合にも、禁止されている。当該協力要請をうけた国の基本的な秩序観および基本的価値判断が考えられており、したがって、基本権さらに国家の主権、国家

の安全保障またはその他の本質的な利益が考えられている（EC行政共助法三条一項三号）。このような情報提供の禁止はとくに、政治的迫害にまで進んでいくであろう国外租税手続にかかわっている。

実務上最も重要な情報提供禁止は、企業秘密の保護に資する（EC行政共助法三条一項四号）。これによれば、国内の関係人に商業上、工業上、営業上もしくは職業上の秘密または取引過程の秘密を犠牲にして、情報提供の目的に即応しえないほどの損害が生ずる、といったリスクが存する場合には、情報は提供されてはならない。企業秘密は、重要な経済的意義を有し、かつ実務上利用することのできる、そうした事実および事情で、かつ、それらの権限のない利用が損害を惹き起こしうる場合に、みられる。企業秘密が第三者に妥当するとしても、次の効果を伴うにすぎない。すなわち、本店と営業所（恒久的施設）のあいだにはそのような秘密はたしかに存在しないけれども、しかし、結合企業間または特殊関連企業間には企業秘密は存しうる、ということである。

企業秘密の保護に資する情報提供の禁止が適用されるのは、情報提供によって損害が生じるであろう場合に限られる。国内の関係者のもとにおける具体的な損害のリスクが判断の基礎である。その他のドイツ法から明らかになる価値判断を考慮すると、損害の危険の可能性があるか否かについて、つねに慎重かつ厳格に審査されなければならぬ。租税条約中の情報条項は、企業秘密の絶対的保護を保障している（OECDモデル条約二六条二項c）。このモデル情報条項と対照的に、企業秘密はEC行政共助法三条一項四号における保護について損害の危険性を留保して相対的に禁止している。租税条約中の情報条項⁽²⁵⁾およびEC行政共助法は並立して適用されうるから、適用される租税条約に従ってドイツ連邦共和国が情報拒絶権を有する場合⁽²⁶⁾のみならず、同条約に従って絶対的情報提供禁止が存する場合にも、租税条約中の情報条項による情報禁止ルール⁽²⁷⁾はより一層当事者の有利に妥当する。このような特別な場合においては、条約法上の情報条項は、当該協力要請国に対して絶対的秘密保護を求

める(法律上保護された)者の権利を根拠づける。その結果、情報提供の協力要請がいかなる法的根拠に基づいているかは、重要でない。このことを考慮すると、当事者は、その者の営業上の秘密を遺漏しないよう求める請求権のみならず、かかる調査(Ermittlung)の不作為を求める請求権をも有する。

EC行政共助法と同様に、租税条約中の情報条項もまた、義務的情報の法的根拠を基礎づける。当該協力要請をうけた国の情報賦与義務に、当該協力要請する国の情報請求権は対応している。条約法上の情報条項の適用範囲は、租税条約のその他の条文の人的適用対象を越えており、その結果、協力要請国において無制限納税義務のみならず制限納税義務にも服するそうした者の租税法上の諸事情についても情報は提供されなければならない。これに対して、情報提供義務は、租税条約の対象とされる諸税についてのみかかわっており、したがってつねに所得税および法人税に、一部では事業税および財産税ならびに相続税にかかわっている。ドイツ租税条約はOECDモデル条約と一致して大部分条約そのものを実施するための情報交換(小規模情報条項)を定めているのみならず、これとならんでその都度の締約国の国内租税法を実施するための情報交換(大規模情報条項)をも定めている。小規模情報条項は、条約法上の法律効果に直接に影響を及ぼす、そうした情報についてのみ権限を付与する。

大規模情報条項は、租税条約のみならず国内法をも実施する為に用いられる。ここでは、協力要請国が理由およびまたは金額の点で租税請求権を決定するために必要である、そうした事実上または法律上の諸事情が問題である。

若干の租税条約においては、大規模情報提供および小規模情報提供は、情報が租税回避、脱税等の防止の目的のためにも交換されうる、ということによっても拡張される。

国際的情報交換実務において、各種所得および財産を多国籍企業のあいだで配分することにかかわりのある情報が、とくに重要である。情報が租税条約によって画された境界内において所得および財産の分配に資し、もっぱら国内法の実施に資する場合には、かかる情報は大規模情報条項によってのみカバーされる。⁽³⁰⁾これに対して、当該情報が租税条約によって画される制約効果⁽³¹⁾そのものの確定にのみかわっている場合、その情報は当該条約の実施に資するので、その結果、その情報は小規模情報条項によってもカバーされる。適正な移転価格の確定を目的とする情報提供は、したがって、大規模情報条項に基づいてのみ可能である。⁽³²⁾各国間において統括臨場調査(koordinierte Außenprüfungen)が合意される範囲において、この統括臨場調査は大規模情報条項に基づいてのみ許容されうる。

情報提供の協力要請が第三国における諸事情に関する説明に資することも稀ではない。この三角情報はたいていの場合には、移転価格の審査の目的のために、協力要請を受けた国と第三国に居住する企業間における取引関係を説明することを目指している。このような情報は、大規模情報条項を根拠にしてのみ提供されうる。⁽³³⁾

これに対し、協力要請する国が、当該情報を第三国から直接に取得できないため、嘱託をうけた国から、第三国に居住する企業についての情報を求める場合、たしかに、情報提供の協力要請は、大規模情報条項と小規模情報条項に根拠を求めうるが、しかし、情報提供は、情報が既に存在しているのでない限り、通常次の理由でうまくゆかない。すなわち、協力要請をうけた国の第三国に対する更なる情報提供の協力要請が、条約の適用に役立たなかったり、第三国の国内租税法の実施にも役立たず、そして従って、小規模情報条項および大規模情報条項によってもカバーされていないという理由で、うまくゆかない。第三国が厚意的情報を提供し、かつ、その他の国への当該情報の再伝達に了解した場合には、情報が異なる。最後に、ドイツ連邦共和国は第三国として、当該

要求された情報をさらに第三国に提供することを旨として請求する場合、このような通り抜け情報は、大規模情報条項や小規模情報条項によってカバーされない。ここでは厚意的情報提供だけが考えられる（租税通則法一七条三項）。

情報提供の前提要件は、当該情報が条約および国内法の実施のために必要であることである。したがって、協力要請国が自国の情報源を使い尽くした後でもなお、その情報が課税にとって法的に必要であらねばならず、そして入手しえないものでなければならぬ。⁽³⁴⁾

協力要請を受けた国による情報提供は、相互主義を前提とする。⁽³⁵⁾ 両締約国が比較しうる情報のもとでそして比較しうる範囲について情報を提供する場合に、相互主義は成り立つ。投入される行政手段の均衡および交換される情報の均衡の意味における実質的相互性が必要である。要するに、情報流通は量的にも質的にも「一方通行」になってはならないということが重要である。その際、情報流通を開始するにあたっては、他方の国が相互主義を確約しかつ、相応の情報を提供しうる状態にあると認識しうるならば、それで十分である。情報提供が様式の点で拘束されず、したがって口頭によって行われるが、このような情報提供にはドイツ連邦大蔵大臣は原則として留保している。ただし、大蔵大臣は大蔵省組織法五条一項五号により若干の領域についてその権限を連邦国税局に移譲している。そのうえ、この国税局には、行政共助規定（大蔵省組織法五条一項九号）により消費税の情報交換が課されている。連邦大蔵大臣および連邦国税局が、原則として情報提供の協力要請に応じてもよいのは、当該協力要請をうけた情報が当該協力要請国において、同国の国内法に基づいて収集される情報と同じ程度に秘密を守られる場合に限られる（OECDモデル条約一六条一項三文）。当該協力要請国の国内法をこのように参照することによって、条約法上の秘密保護はたんに相対的な効力を有するにすぎないこととなる。このことは、旧

ドイツ租税条約について、それが一九六三年OECDモデル条約を範して独自の絶対的效果を有する国際租税秘密をその内容としている範囲において、妥当しない。ただし、条約派上の秘密保護がたんに相対的効力を有するにすぎない場合であっても、当該提供された情報は当該協力要請国において特定の者または行政庁だけに入手させうるのである。⁽³⁶⁾

条約法上の秘密保護義務が当該協力要請国において遵守されない、という抛りどころが存する場合には、当該情報提供は拒絶されなければならない。守秘義務違反についての不服申立は、聴聞の枠内において国内関係者によって提起されうる。

EC行政共助法の場合と同様に、租税条約の情報条項（OECDモデル条約二六条二項）は制約効果を有している。協力要請をうけた国の租税条約中の情報条項に基づいて、情報提供は拒絶されうる。EC行政共助法のルール（EC行政共助法三条一項）と対照的に、絶対的情報提供禁止ルールは租税条約の場合例外であるにすぎず、それは企業秘密の保護にかかわっている。

情報提供拒絶権が基本ルールである。協力要請を受け、国がその情報提供拒絶権を行使するか否かは、その国の裁量である。この裁量は協力要請を受けた国のその国の法律およびその国の行政実務の留保のもとにある。⁽³⁷⁾その結果、国内法が情報提供の権限を与えていない場合には、情報は賦与されてはならない。したがって、協力要請をうけたドイツ行政庁は、情報提供の協力要請の実施を当局に許していないそうした情報を国内法に従って、提供してはならない。⁽³⁸⁾この事情を考慮すれば、租税条約の情報条項はさまざまな情報提供拒絶権を許容している。すなわち、協力要請をうけた国が、自国の法律に従えば若しくは通常の行政手続において収集しえないであろう情報、または協力要請する国が自らの国でさえ収集しえないであろう情報を賦与する義務を負わない。⁽⁴⁰⁾この制限

内において、協力要請をうけた国は原則として、国内課税の目的のために課税標準を調査するためにその国が用いる、そうした行政措置を当該必要な情報を調達するために講じなければならない。⁽⁴¹⁾

かくして、国内法による調査権限の制限は、つねに条約レベルに波及効果を及ぼす。その結果、租税通則法一条以下による情報提供拒絶権および提出拒絶権は、租税通則法三〇条 a による調査制限および予算基本法による行政の経済性の原則⁽⁴²⁾と同様に妥当する。

さらに、協力要請をうけた国が情報の賦与および行政措置の実施のために、協力要請国みずからでさえそのようなことをできない旨を強いられるであろうとき、情報提供を拒絶しうる。その際、協力要請国の法的可能性ではなく、事実上の可能性が、判断の基礎とされなければならない。諸外国の行政効果がたいてい低いことを考慮すると、ドイツ税務当局は必ずしもつねに臨場調査の手段（租税通則法一九三条）および例外的ケースに限って、租税犯則調査の手段（租税通則法二〇八条）に訴えなければならないわけではない。このことがとくにあてはまるのは、協力要請国がまったく比較しうる調査道具を知らないか、または投入していない場合である。⁽⁴³⁾ それにもかかわらず、ドイツ税務当局は、なんらかのきっかけによる税務調査または租税犯則調査に基づいて情報を入手した場合において、この情報は、他の態様により調査できないであろうときにも、さらに転与されることが⁽⁴⁴⁾きる。

租税条約の情報条項は、企業秘密が犠牲にされるであろうケースについても、情報拒絶権を認めている。⁽⁴⁵⁾ 租税通則法一一七条三項四号および E C 行政共助法三条一項四号と異なり、条約レベルにおいて、当事者の利益のための秘密保護のみならず、協力要請をうけた国の利益のための経済スパイの防止もまた重要である。このような相異なる射程距離のため、条約法上の秘密概念はただちには国内法の基準に従って解釈されえない。

条約法上の秘密保護は、重要な経済的意義のある、そして実際に利用しうるそうした事実および事情だけをその対象とする。条約法上の秘密保護は、他者に対してのみ効力を有するので、その結果、国際的に結合した企業（多国籍企業）間における「保護に値する秘密」はたしかに存在するが、しかし、同一企業の本店支店間においては存しない。最後に、情報提供拒絶権は、協力要請を受けた国の公共の秩序（public order）の利益のためにも有する。⁽⁴⁶⁾これによれば、当該情報提供が国内法の基本的価値判断、とくにドイツにおいてはボン基本権の基本権と合致しないであろう場合には、その情報は拒絶されうる。したがって、この観点から、協力要請国において非居住者の差別、政治的迫害または没収につながるであろう、そうした租税手続のためには情報は提供されるべきでないであろう。

- (22) 一九九七年OECDモデル条約二六条一項。
- (23) 例外は、EC行政共助法二条a第四頁。
- (24) 例外は、EC行政共助法二条a第四頁。
- (25) OECDモデル条約二六条。
- (26) OECDモデル条約二六条二項c。
- (27) OECDモデル条約二六条二項c。
- (28) OECDモデル条約二六条一項。
- (29) OECDモデル条約二六条一項一文。
- (30) *Tipke/Kruse*, AO, §117 Tz. 5; *Sölin* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, §117 Anm. 48; *Engelschale* in: K. Vogel, DBA³, Art. 26 Rz. 42; *Debatin*, *Hehn* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Systematik III, Rd Nr. 238; *Eilers*, *Stephan* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, OECD-MA Art. 26 Rz. 24. つねに対し、小規模情報条項を適用するべきと考えるものとして、OECDモデル条約二六条に関するコメントリー七項c; *Höppner* in: Becker/Höppner/Groth-

ert/Kroppen, DBA, Art. 26 Rn. 184.

(31) OECDモデル条約九条。

(32) 大規模と小規模の情報条項を区別しないで、つねに小規模条項で十分だと考えるものとして、OECDモデル条約二六条に関するコメントリー七項c、*Höppner* in *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA, Art. 26 Rn. 184; Runge, Berndt, Der Informationsaustausch als zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen, RIW/AWD 1979, 73 ff. (78)*。これに対して、大規模情報条項をこねる必要だと思えるものとして、*Sölin* in: *Hübshmann/Hepp/Spiteler, AO, §117 Anm. 49; Schröder/Müss, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung*, Ziff. 5750, 3; *Ritter, Wolfgang, Internationale Steuerauskunft in rechtstaatlicher Sicht, DStZ/A 1974, 267 ff. (270); Jansen, Alfred, Die Sachverhaltsaufklärung bei internationalen Steuerfällen, StBp/1977, 97 ff. (98)*。

(33) OECDモデル条約二六条に関するコメントリー八項b。

(34) この補充性の原則の意味において、OECDモデル条約二六条に関するコメントリー九項a。

(35) OECDモデル条約二六条一項はとくに情報の交換をその対象としている。

(36) OECDモデル条約二六条一項三文ないし五文。

(37) OECDモデル条約二六条二項a、b。

(38) 同旨、EC行政共助法による情報提供に関するEC行政共助法三条一項一号。

(39) OECDモデル条約二六条一項。

(40) OECDモデル条約二六条二項a、b。OECDモデル条約二六条二項bによる情報提供義務の制限から、つねに同時に、同モデル条約二六条二項aに含まれている調査義務の制限が導きだされる。

(41) OECDモデル条約二六条に関するコメントリー一六項。

(42) 行政の経済性の原則は比例原則に対応する。後者はEC行政共助法三条二項三号四号からも明らかになる。

(43) OECDモデル条約二六条二項b。

(44) 偶然に見つかった情報について、同旨、BFH Beschluß I B 118/94 vom 17. 5. 1995, BStBl. 1995 II 497.

(45) OECDモデル条約二六条二項cは、租税通則法一一七条三項四号およびEC行政共助法三条一項四号と同様に、企業秘密と同義語である、商業上、工業上、営業上または職業上の秘密について述べている。それ故、これらを細分化する理由はない。

(46) OECDモデル条約二六条二項c。

二 厚意的情報

厚意的情報 (Kulanz Auskunft) とは、協力要請をうけた国が法的義務なくして当該協力要請国に提供する情報⁴⁷⁾をいう。このような自発的情報はその法的根拠を唯一租税通則法一一七条三号にのみ見い出す。厚意的情報はEC行政共助法一条三項によれば明示的に許されており、かつ、EC共助令および条約法上の情報条項によれば禁止されていない。それ故、厚意的情報は、EC行政共助法、EC行政共助規則および租税条約の適用対象外において賦与されうるのみならず、義務的情報が小規模情報条項によれば賦与される必要のない場合にも、賦与されてもよい。したがって、情報が賦与される必要のない場合であってもつねに、厚意的情報は租税通則法一一七条三項一号ないし四号の前提要件のもとで賦与されうる。ドイツ税務当局は厚意的情報を求める外国の協力要請を容認する必要はなく、そしてこの決定にはなら詳細な理由附記を必要としないので、この種の情報⁴⁸⁾は従来ほとんど実務的な意義をもっていなかった。

租税通則法一一七条三項一号ないし四号に規定された前提要件がすべて充足されたときはじめて、厚意的情報は賦与されうる。

租税通則法一一七条三項一号は最初の前提要件として、相互主義の保証をあげている。この必要要件は、当該

情報に関係ある者の第一次的個人的利益に資するものではなく、情報提供国の国家的利益に資するものであり、かつ、「情報提供国」その国の経済および租税歳入を犠牲にしての一方的情報流通を避けるべきである。というのは、情報提供は情報提供国の税収減少につながる傾向があるからである。さらに、相互性は、複数国間における税源の適正な配分もまた属する、そうした国際租税法上の正義にも大いに寄与する。租税通則法一一七条三項一号という相互性の保証は、相応の二国間合意を原則として必要とする⁽⁴⁸⁾。しかし、相互性はたんに書類だけのうえのことであつてはならず、実際に実行されていなければならないので、その結果、形式上の保証とならなくて実質的保証が必要である。情報流通に関与する税務当局間において著しい実効性の欠如がみられる場合が、その例である。リッターは、ドイツ税務当局によって賦与される情報は諸外国の情報と量的にも質的にも同等でないという。さらに、協力要請国が次の二点を保証するときのみ、情報は提供されうる。一に、当該伝達された情報および資料は協力要請国の課税手続または租税刑事手続（租税行政秩序違反を含む）の目的のためにのみ用いられること、二に、当該伝達された情報および資料は、当該租税事件の処理または当該租税犯行の訴追にたずさわっているそうした者、行政庁または裁判所にのみ入手させること、の二項目である（租税通則法一一七条三項二号）。このような協力要請国に求められる保証は、一方で、秘密保護として当事者の個人利益に資し、そして、他方で、経済スパイとたんなる探りからの保護として国家利益を資する。したがって、たんなる書面による保証（形式的保証）だけではここでは十分でなく、むしろ、この保証が実際に実現されることが必要である（実質的保証）。

税務当局が他の行政庁と一緒に活動しており、かつ同時に国庫の職務以外の職務を遂行しなければならない、そうした諸国家は、まったく租税秘密の規定をおいていない諸国家と同様に、ドイツの厚意的情報提供の名宛人

として考えられていない。

第三の前提要件として、租税通則法一一七条三項三文は、次を要求している。協力要請国は、所得、収益および財産に対する諸税について相互協議手続において課税ベースの実質的正義に適った配分によって、考えうる二重課税を回避する用意のあることを確約する、ことである。この確約は、当事者の個人利益に資するのみならず、税源の組入れもしくは配分に当たっての正義および関係国の利益にも資する。ここでも当該確約は実行に移されなければならない。さもなければ、情報提供は（将来）遮断される。

当該協力要請の処理は公共の秩序を侵害してはならない（租税通則法一一七条三項四号第一選択肢）。

義務的情報提供にあてはまる情報の限界は、厚意的情報提供にも妥当する。その結果、ドイツ側で提供した厚意的情報はとくに基本権の侵害に導くものであってはならない。したがって、ドイツの厚意的情報が外国において例えば、政治的迫害、没収または外国人差別の目的のために濫用される、という危険性が存在する場合、情報は遮断される。

さらに、厚意的情報の前提要件は、次のとおりである。商業上、工業上、営業上または職業上の秘密が当該協力要請に基づき犠牲にされる場合には、行政共助および司法共助の目的と合致しえない損害はまったく居住者たる関係人に生じない（租税通則法一一七条三項、四条第二選択肢）。義務的情報の場合と同様にここでも、居住関係者のための秘密保護が問題である。しかし、この秘密保護は、損害の危険のあるときに限って情報提供の禁止に連なるのであって、すぐれて相対的なものである。本質的には、第三者への許されざる伝播から企業秘密を保護することが問題であり、同時に、経済的不利益から居住関係者を守ることが問題である。ここではつねに個別のケースにおける法益の衡量が必要とされる。その際、一方で、国際租税法の正義を指向する（行政共助の）

目的は、そして他方で経済的な個人利益（例えば、企業秘密の保護および取引関係の継続）が斟酌されなければならない。情報提供の帰結としての取引関係のたんなる良好な関係の雰囲気悪化だけは、たしかに行政共助の目的に鑑み甘受されなければならない。しかし、このことは、厚意的情報が、国内企業の実体（Substanz）にかかわっており、かつ雇用数を危うくする、そうした取引関係の断絶に連がるときには、妥当しない。

そのような損害は確認される必要はない。損害が生じる危険があるだけでは、十分でない。損害発生の危険が存するかどうかは、つねに、個別ケースの審査を必要とする。そのような危険が「確実性に接する蓋然性をもって」排除されない事実を個別ケースの審査が明らかにする場合には、情報は提供されてはならない。

厚意的情報提供のための前提要件がすべて満たされる場合には、税務当局は覇束裁量により、当該情報を提供すべきか否かを決定する。国際的情報流通に適用される類似的法的根拠から明らかになる、そうした評価の観点もまたとくに斟酌されなければならない。例えば、E C 行政共助法および租税条約中の情報条項に基づく情報提供は、それらが租税目的にとつて重要でないし必要である場合に限って、許容される。この必要要件は、課税手続一般に妥当する裁量の限界に対応する。すなわち、必要性、比例性、履行可能性および期待可能性がそれである。それ故、必要でない、そしてその他の類似的法規定によれば情報提供禁止に服する情報を提供することは、比例原則に反するであろう。最後に、選択裁量（要件裁量）の枠内において、その他の態様での情報拒絶権もまた斟酌されなければならない。例えば、協力要請国はその調査の可能性を使い尽くしていない場合（E C 行政共助法三条二項一号）には、E C 行政共助法によれば、情報は拒絶されうるし、または、その情報が、比例原則に反して過剰な費用をもちいてしか提供されえない場合（E C 行政共助法三条二項三号）にも、同様である。この点を考慮すると、E C 行政共助法の適用領域外において、租税条約または「租税事件についての行政及び司法共助

に関する協定」を締結していない諸国に対しては、特別なケースに限って考察される。

- (47) 厚意的情報は要求に基づいてのみ提供されうる。
- (48) 例外…慣行による相互性(事実上の保証)。
- (49) 適切な課税という意味での目的。
- (50) EC行政共助法一条二項。
- (51) OECDモデル条約二六条一項一文。

第三節 自発的情報及び自動的情報

照会情報とならんで、協力要請によらない情報もまた提供されうる。協力要請によらない情報は、個別的情報、自発的情報と自動的情報(定期的情報)に細分される。個別的情報とは、個別の事案について情報提供の協力要請に基づいて提供される情報をいう。自発的情報とは、個別の事案について調査において入手した情報を自発的に相手国に提供される情報をいう。自動的情報とは、同種の事実関係(利子、配当等)について資料を定期的に自動的に提供される情報である。⁽⁵²⁾

自発的情報は、EC行政共助法二条二項に係るEC行政共助基本通達四条に基づき一定の前提要件のもとで許容されている。自動的情報については、その法的根拠はEC行政共助法二条三項、二条a四項(行政共助基本通達三条)およびEC行政共助規則四条から明らかになる。ただし、このような協力要請によらない情報は、若干の租税条約によれば許容されず不適法であるので、その結果、その範囲においてその情報提供は条約法に根拠を

求めることはできない。その他の租税条約では、租税条約中の情報条項⁽³³⁾は、自発的情報および自動的情報を排除していない⁽⁵⁴⁾。したがって、自発的情報および自動的情報もまた条約法上原則として許容され適法である。

自発的情報は、EC行政共助法二条二項一号ないし六号に列挙された前提要件が存在する場合に、賦与される(選択裁量、要件裁量)。同規定に記載された前提要件が実証される必要はない。この前提要件が存在しうるのであろうという推定のための理由(根拠)が存すれば、それで十分である。

そのためには抽象的な抛りどころで十分である。推定に係る法律要件は、EC行政共助法二条二項一号ないし六号のひとつがみたまされている、という推定が税務当局の一般的経験則に照らし根拠づけられる場合に、すでにみたまされている。そのような抛りどころが存在しないか、またはこのような抛りどころの可能性がごとく退けられた場合には、かかる自発的情報提供は許容されず不適法である。前提要件には次のものが数え入れられる。

- (1) 当該情報の提供をうけようとする国の諸税が、脱税等されているか又はされうるのであろう。
- (2) 当該情報の提供をうけようとする国の直接税が、適切に徴収されていないか、又はされうるのであろう。
- (3) 租税回避(租税通則法四二条)の目的のため取引関係が第三国(とくに軽課税国)を経由して遂行される。
- (4) 利益が局外第三者間の場合と異なつて特殊関係者間で配分されることによって、より低い税負担が企業グループ全体として達成されうる⁽⁵⁵⁾。
- (5) 租税減免の基礎となつている事実関係が、納税義務者にとつて、EU加盟国において課税または租税の増加につながりうる⁽⁵⁶⁾。
- (6) 他のEU加盟国の情報提供と関連して調査された事実関係は、この加盟国における租税の適切な確定にとつて重要である⁽⁵⁷⁾。

さらに、EC行政共助法二条二項がEC行政共助法一条二項を参照させているので、同規定に掲げられた前提要件もまたみだされていなければならない。したがって、情報を提供する税務当局は、その自発的情報が他の国における適切な租税確定にとって重要でありうるか否かを、つねに審査しなければならない。このことから同時に、次のことが導きだされる。すなわち、備蓄のための任意の情報提供は提供されてはならない。⁽⁵⁸⁾

最後に、EC行政共助法一条二項の参照から次が明らかになる。自発的情報の提供に先立ち当事者には聴聞の機会が与えられなければならない。

事前聴聞を必要としない自動的情報（EC行政共助法二条三項二文）は、五つの事例グループに予定されている。それら五つの事例グループについてドイツ連邦大蔵大臣は、行政協定によっておよび相互主義に基づいて他のEU諸国の権限のある当局と一諸に相応の規制を講じる権限を与えられている。それによればEC行政共助法に基づく自動的情報は、そのような行政共助規則および租税条約に基づいて、これらが照会情報だけを許していない場合には、許可され適法である。例えば、自動的情報は、消費税納税者番号について、所得税法五〇条d第三項二文による定期点検通報手続の枠内において、ならびに、所得税法五〇条aによる源泉税およびドイツ資本収益税についての所得税法五〇条d第二項二文による簡易手続の枠内において、賦与される。

最後に、自動的情報はEC行政共助法二条a第四項によっても許可されうる。同規定によれば、消費税データバンクに蓄積されたデータ（EC行政共助法二条a第二項一号ないし五号）は他の加盟国の権限のある税務当局に伝達されなければならない。

自動的情報については、それが租税条約に根拠をおく場合を除いて、当事者は事前に聴聞の機会を与えない。ただし、条約法に根拠のある自動的情報については、租税条約中の情報条項の制約効果および前提要件が妥

当する。⁽⁵⁹⁾ 前記の自動的情報については、情報の必要性は典型的な場合には存在し、かつそのうえ具体的な事例グループに限定されているので、このような自動的情報は情報自己決定の基本権に係る要件をもたしている。

(52) 定義について、参照、青山慶二「国際的税務協力の現状と課題」水野忠恒（編著）『国際課税の理論と課題』（改訂版 税務経理協会 一九九九）二二三頁。

(53) OECDモデル条約二六条一項。

(54) 米独租税条約二六条に関する議定書第二六号は、条約法上の情報枠をEC行政共助法の範囲にまで拡大している。

(55) ここでは、移転価格税制が問題である。

(56) これによって、ゼロ課税が避けられるべきである。

(57) *Oldiges, Internationale Steuerauskunft und der grundrechtliche Schutz von Informationen*, in: Menck/Ritter u. a., *Internationale Steuerauskunft und deutsches Verfassungsrecht*, München 1987, 86 ff. (101) は、情報自己決定を求める基本権に照らしこのような事例グループを十分に明確だと判断していない。

(58) この観点から、ドイツ、フランス、イギリスおよびアメリカ合衆国における包括的な国際的情報交換 (Inter-fisc) は法的に疑問である。

(59) OECDモデル条約二六条一項および二項。

第四章 結 語

納税者の自己情報に対する自己決定権（憲法レベルの知る権利）および納税者の行政情報に関する開示請求権（行政法レベルの知る権利）ならびに納税者の法律に基づく納税に協力すべき義務（憲法三〇条）、および各国の租税債権者としての租税資料収集の要請（合法性の原則）が、国際租税法の領域においてそれぞれ対立している。

これらの権利義務や要請はいずれも憲法上法律上軽視しうる法的価値ではない。

問題は、日本国および納税者を取り囲んでいる国際的情報交換の法制度および実務が、ほとんど納税者に開示されていない事実である。国際課税実務は、納税者およびまたはその取引先の租税情報を税務当局に提供するよう、納税者に協力義務を課す。主権領域外において各国税務当局は相互協定のない限り税務調査をなす権限を有しないから、納税者に国外の租税資料の提出を求める義務を課し、その協力義務違反に対し行政上の制裁を加える⁽⁶⁰⁾。このような国外の租税資料についての調達義務は、納税者とその取引先との信頼関係を損うであろうときには、その納税者にとって過酷にすぎるのであろうし、さらに、税務当局の収集した租税資料が、二国間行政司法共助の名のもとで、相手国の税務当局（場合によってはその他の行政庁）に伝達することもある。

本稿において紹介したドイツにおける国際的情報交換の現状および論議を踏まえて、日本における国際的情報交換の制度と内容が包括的にかつ秩序だつて開示される必要がある。さもないければ、法律に基づき納税に協力する義務（憲法三〇条）を納税者が履行するや否や、納税者は納税者として個人情報の開示請求権はもとよりその者の行政情報の開示請求権もまた租税法上賦与されず行使できない状況に陥ってしまうであろう。

(60) もっとも、立証義務によって、客観的立証義務が転換するわけではない。

参照条文…

ドイツ租税通則法第一一七条 租税事案における国家間の司法共助及び行政共助

(1) 税務当局は、ドイツ法の定めるところにより、国家間の司法共助及び行政共助を求めることができる。

(2) 税務当局は、国内において適用できる国際法上の合意に基づく、国内において適用できる欧州共同体の法行為に

基づく国家間の司法共助及び行政共助並びに欧州共同体行政共助法に基づく国家間の司法共助及び行政共助を行うことができる。

(3) 税務当局は、その他の場合においても、次の各号のすべてに該当する場合には、義務的裁量により、協力要請に基づいて国家間の司法共助及び行政共助を行うことができる。

1 相互主義が保障されている場合

2 協力要請を求めた国家が、伝達される情報及び資料がその課税手続及び租税刑事手続（秩序違反手続を含む。）の目的だけのために利用されること、伝達される情報及び資料が、租税事案の処理又は租税犯の訴追に係わったことのある者、行政庁又は裁判所だけに入手されること、を保障する場合

3 協力要請を求めた国家が、所得、収益及び財産に対する租税について、相互協議手続きの方途により、あり得る二重課税を、課税基礎の公正な配分によって回避するため、用意しているということを保証する場合、及び

4 商業上、工業上、営業上若しくは職業上の秘密、又は協力要請に基づいて公表されることとなる業務上の工程「の秘密」が犠牲にされても、その協力要請の解決が、連邦又はその地方公共団体の主権、安全、公の秩序又はその他の重要な利益を侵害せず、かつ、司法共助及び行政共助の目的と一致しない損害が国内関係人に生ずる恐れがない場合

国家間の司法共助及び行政共助が、州税務当局によって管理される租税に係わっている場合には、連邦大蔵大臣が権限のある州最高行政庁の同意を得てこれを決定する。

(4) 司法共助及び行政共助の実施に当たって、税務当局の権限並びに関係人及びその他の者の権利と義務は、第一条第一項に規定する租税に適用される規定による。第一一四条の規定は、これを準用する。情報及び資料を伝達するに当たって、国内関係人に第九一条の規定を準用する。司法共助及び行政共助が、州税務当局によって管理される租税に係わっている場合には、その国内関係人の聴聞は、第九一条一項の規定に拘わらず、第九一条第二項又は第三項の例外が存しないとき、つねに行われなければならない。

(5) 連邦大蔵大臣は、国家間の協力を促進するため、連邦参議会の同意を得て、法規命令により、関税制度の領域に

おける双務的司法共助及び行政共助に関する国際法上の合意の効力を生じさせるよう授權される。ただし、当該合意により引き受けられた義務が、この法律により適法な国家間の司法共助及び行政共助の範囲内に留まっている場合に限る。

注：本条は、一九七七年租税通則法に新たに挿入された。第一一七条第二項、第四項第三文は、一九八五年二月一日 BGBl. I 2436 の法律によって改正されている。

〈追記〉 本稿は租税法研究会（金子宏教授主宰）の席上報告したものである。ご出席各位から貴重なご教示を賜ったが、それらを本稿に十分に取り込みえたかどうかは、おぼつかない。紙幅の都合もあり、ジュリスト掲載をみあわせていた
だいた。