

租税に関する情報交換制度および義務的開示制度とデータ保護の関係に関する研究 (3)

— EU 司法裁判所判決から導かれる規範 —

高橋 里枝 (武蔵野大学 経営学部 准教授)

要約

欧州連合 (European Union; 以下「EU」という。) においては基本権の一つである個人データの保護が定められている。租税分野におけるデータ保護に関する問題の一つに、租税情報の交換制度と義務的開示制度との抵触問題がある。これらの制度においては、脱税・租税回避に関するデータだけでなく、日常的な取引に関するデータの報告義務をも生じさせるとして、懸念されている。本研究の主たる目的は、情報交換制度および義務的開示制度とデータ保護の権利との関係を明らかにすることである。

1. はじめに

データ保護の権利は、現在まで明示的に規律されることは少なく、プライバシー権保護の解釈の枠内で間接的に導かれてきた。EU においては、データ保護の権利を明示的に最高法規に規律し、2018 年には個人データの保護の権利を定める EU 一般データ保護規則 (以下、「GDPR」という。)¹ が施行された。これは、デジタル化の進展に伴い、EU 市民の個人データがリスクにさらされる可能性の増大を見据えた立法行為である。租税分野においても、とくに税務行政と執行の場面で、いくつかの問題が考えられる³。税の透明性を確保するために行われるデータの交換であっても情報漏洩の恐れがあり、さらにデータの交換が本来の目的遂行のためだけに行われず無差別に行われる可能性もある。

前々稿⁴および前稿⁵において、EU におけるデータ保護規範にかかる第一次法および EU 立法 (第二次法) について整理し検討した。本稿では、司法による判断を分析し、前稿までの分析とあわせて、租税分野におけるデータ保護の権利がどのような範囲でどの程度保障されるか、検討する。

2. 租税分野におけるデータ保護の権利に関する懸念

GDPR の前身であるデータ保護指令⁶に基づき設置された作業部会（以下、「WP 29」という。）は、自動的情報交換においてデータ保護の権利が損なわれる懸念があることを示しており、とくに OECD が金融口座情報の自動情報交換に関するグローバル・スタンダードとして発表した共通報告基準（Common Reporting Standards）において想定されるデータ処理および交換が基本権を損なう恐れについて強い懸念を示した。このように、租税に関する情報の自動的情報交換は、データ保護に照らせば、問題があるといえよう。

自動的情報交換の対象となるデータの保護に関する問題は、事前通知の有無、データ主体への意思確認（同意の有無）、データ保全、および対象データの範囲にあると考える⁷。租税に関する情報交換指令（通称「DAC」）のうち、2014 年に発遣された DAC2⁸において、収集および転送されるデータにつきデータ主体に事前に通知することが盛り込まれている⁹。データ保全に関しては、情報交換の相手国におけるデータ保護および機密保持、さらにデータ保全期間の問題が考えられる。「個人データ処理に関する原則」に規定される保存制限の原則に関して、2014 年の Digital Rights Ireland (Joined Cases C-293/12 and C-94/12) 事件判決¹⁰では、データ保全期間に関しても比例性原則で要求される限度を超えてはならないことが示されている。対象となるデータの範囲に関して、2016 年の Tele2 Sverige AB (Case C-203/15) 事件判決¹¹において、あらゆる個人データが対象とされるような無差別なデータ保全を定める立法措置は 7 条および 8 条に反すると判断された。同「個人データ処理に関する原則」に規定されるデータ最小限化の原則によれば、データは処理される目的に関し必要な範囲で適切に、かつ関連性を有し限定されなければならないとされる。このようにデータ保護の観点からすれば、無差別に選定されたデータの移転は、認められないことになる。

3. EU 司法裁判所事件判決分析

（1）データ保護と租税に関する事件判決の分析

従来は、基本権保護について争う事件が多かったところ、近年になり、データ保護に関する判例も増加傾向にある。

2017 年には、納税者が、税務上の特定のリストおよび財務局の IT システムから自らの名前およびデータを削除することを要求し、データ保護指令をもとに争った Peter Puškár 事件判決（2017 年 9 月 27 日 EU 司法裁判所判決）¹²がある。本判決において EU 司法裁判所は、データ保護指令 13 条 1 項 (e) は明示的に税務上のデータ保護の制限を規定していることを前提とし、データ保護指令ならびに EU 基本権（以下「憲章」という。）7 条および 8 条が、データ主体の同意なく租税の徴収および脱税対策目的で行われる個人データの処理が制限されるか否かについて、①争点となっているリストの作成目的である租税の徴収と脱税対策は、当該規定の意味において公共の利益のために行われる業務であること、②データ処理の目的が明確にされている必要があること、③争点となっているリストの作成が、本件で問題となっている公共の利益のために遂行される業務に必要であるかどうかの判断において比例性原則が尊重されなければならないこと、を挙げた。そして、ある人物が争点となっているリストに掲載されるという事実は、その人物の権利の一部を侵害する可能性があり、この種の侵害が相応であると認められるのは当該人物が関係のある法人の取締役として活動していると疑う十分な根拠があること、すなわち、租税の徴収および脱税対策に対する公共の利益が損なわれる場合のみである、とした。結果として、「データ保護指令 7 条 (e) は、データ主体の同意を得ることなく、加盟国当局が、争点となっているリストを作成することによって、租税を徴収し、脱税を防止するという目的で、個人データを処理することを妨げるものではないと解さなければならない。ただし、第一に、当該当局が国内法により同上の意味における公共の利益のために遂行される業務を付されていること、当該リストの作成およびデータ主体の名前の掲載が追求される目的を達成するために実際に適切かつ必要であること、ならびにデータ主体が正当に当該リストに含まれていると推定するに十分な根拠があること、第二に、データ保護指令によって課された個人データの処理の合法性に関する要件のすべてが満たされていることが、必要となる。」¹³

また、2022 年に GDPR の規定と租税情報の提供に関する SIA ‘SS’ 事件判決（2022 年 2 月 24 日 EU 司法裁判所判決）¹⁴が下された。EU 司法裁判所は、加盟国の税務当局の措置が、GDPR¹⁵23 条 1 項に定めるデータ保護が制限される要件

に該当するか否かについて、GDPR23 条により採用される措置は、明確かつ適切であること、および、その適用は訴訟当事者にとって予測可能でなければならないこと、すなわち、当該規制によって付与される権利の範囲が制限される可能性がある状況および条件を特定できるものでなければならないこと、を明らかにした。これらのことから、「加盟国の税務当局は、EU 法または国内法に明確かつ適切な法的根拠がない場合、すなわち GDPR5 条に規定される義務と権利の範囲が制限される可能性がある状況と条件を規定し、訴訟当事者が予測可能である場合を除いては、GDPR5 条の規定を逸脱することはできない。」¹⁶とし、「加盟国の税務当局は、GDPR23 条 1 項の意味における立法措置によって権利が付与されていない場合、GDPR5 条 1 項の規定に定める権利および義務を免除することはできない。」¹⁷と結論づけた。さらに、強調すべき点として、① GDPR5 条 1 項 (b)¹⁸において、個人データは、特定の明確な目的のために収集されなければならないこと、すなわち、データ処理の目的を決定し、処理の目的が明示的・明確に記載されていること、加えて、これらの目的は正当なものでなければならないこと、② GDPR5 条 1 項 (c)¹⁹にしたがい、個人データは適切かつ関連性があり、処理される目的に照らし必要なものに限定されなければならないこと、この点に関し、判例法から、そのようなデータ保護の原則からの逸脱および制限は、厳密に必要な範囲内で実行されなければならないこと、換言すれば、データ管理者が委託された公益目的の枠組みで行動しなければならず、一般的かつ無差別な方法で個人データを収集することはできない、と判示した。結果として、GDPR は、加盟国の租税立法を妨げるものではないものの、特定の目的に照らして個人データは収集しなければならず、当該データの収集期間は意図された一般的利益を達成するために厳密に必要な期間を超えない場合に限り、個人データを含む情報を要求できるとした。

上述に 2 つの判例は、いずれも租税に関する執行共助指令（情報交換に関する指令）とデータ保護の両方が争点となるものではない²⁰。しかし、両判決はともに租税に関するデータ処理とデータ保護に関するものであり、一定の示唆を得ることができる。と考える。

以前にプライバシー権と租税に関する情報交換に関する欧州人権裁判所判決について分析し、そこで、租税に関する情報交換において、納税者のプライバ

シー権保護に比し適正な課税の実現に重点が置かれていると述べた。²¹ 一方で、本稿で取り上げた2つの判決はいずれもEU法秩序における判断が示されている。EUにおいては、基本権の1つにデータ保護を掲げ、プライバシー権とは別個に規定され、さらに現在の社会情勢に適合するように立法行為も積極的に実施している。そのような状況下で、EU司法裁判所は、データ保護規範について詳細な分析を行った。本件2つの判決によれば、データ保護の権利確保のためのEUおよび加盟国の権利および義務は、一般的な公共の利益の重要な目的、通貨上、予算上および税制上の問題、公衆衛生および社会保障を含む重要な経済的または財政的利益のためであれば、免除されるものの、データ保護指令6条およびGDPR5条に定めるデータ処理に関する原則、とくに目的制限の原則およびデータ最小限化の原則に照らして判断しなければならないことが強調されている。

(2) [参考]DACと憲章7条の抵触が争われた事件判決の分析

EU情報交換指令DACとEU基本権憲章7条（プライバシー権）が争われたOrde van Vlaamse Balies and Others事件判決（2022年12月8日EU司法裁判所判決）²²において、弁護士秘匿特権を侵害してまで税務当局に情報提供することは、DACの目的（アグレッシブなタックスプランニングに伴う脱税や租税回避を防ぐこと）を追究するために必要でとは言えないと判断された。

(3) 小括

租税分野に対するEUデータ保護法の適用に際して、GDPR23条（データ保護指令13条）の留保規定により、納税者をはじめとするデータ主体のデータ保護の権利は制限される。ただし、当該制限は、GDPR5条（データ保護指令6条）に定める基本原則および比例性原則を遵守することを条件とする。とくにGDPR5条のうち、①個人データは適法、公平、かつ透明性のある方法で処理しなければならないこと、②個人データは、明示的・明確であり、その目的は正当なものであること、③個人データは処理目的に関して必要な範囲において適切かつ限定されるものであること、が遵守されていることを前提とする。したがって、一般的な目的かつ無差別な範囲・方法で個人データを収集すること

はできない。換言すれば、EU 情報交換指令 DAC をはじめとする自動的情報交換において、「脱税や租税回避対策」とする目的を越えると判断される場合は、GDPR により納税者の個人データは保護されることになる。

4. おわりに

本稿では、EU 司法裁判所判決から、情報交換および義務的開示に関する指令とデータ保護の抵触を直接的に争う事件はないものの、租税に関するデータの処理とデータ保護の関係を明らかにした。ここまで、立法趣旨、条文および判例から分析を試みた。EU においては、基本権の尊重が優先され、データ保護の権利も十分に保障される規定が定められている。一方で、租税問題に関しては留保されている。租税回避や脱税対策であることが十分に明らかであり、適切かつ目的に適合した立法措置に関しては、データ保護の対象から逸脱することが認められている。自動的情報交換の対象となるデータには、当該目的に適合しないデータが含まれる可能性もあり、その場合においてデータ保護規範に反すると考えられる。さらに精緻な分析を試みたいと考える。

謝辞

本論文は、2021 年度の公益財団法人全国銀行学術研究振興財団の助成を受けたものです。

注釈

- 1 EU 機能条約 16 条および EU 基本権憲章 8 条。
- 2 Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation), [2016] OJ L 119, pp. 1-88.
- 3 拙稿「(研究ノート) EU におけるデータ保護と租税に関する情報交換制度」武蔵野大学経営研究所紀要 4 号 179-194 頁 (2021 年)。
- 4 拙稿「租税に関する情報交換制度および義務的開示制度とデータ保護の関

- 係に関する研究 (1) - データ保護の権利に関する EU 法体系」武蔵野大学経営研究所紀要 9 号 1-9 頁 (2023 年)。
- 5 拙稿「租税に関する情報交換制度および義務的開示制度とデータ保護の関係に関する研究 (2) - EU 立法行為における基本権の尊重とその目的の優越 -」武蔵野大学経営研究所紀要 10 号 1-14 頁 (2024 年)。
 - 6 Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council of 24 October 1995 on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, [1995] OJ L 281, pp. 31-50.
 - 7 同旨として、Baker, Philip, Privacy Rights in an age of transparency: a European perspective, 82 Tax Notes Int. 583, 586 (2016); Baker, Philip, Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice), 56 European Taxation 342, 351 (2016).
 - 8 Council Directive 2014/107/EU amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, [2014] OJ L 359, pp. 1-29.
 - 9 「第 1 項にかかわらず、各加盟国は、その管轄下にある各報告金融機関が第 8 条 (a) で言及されている情報につき当該指令に基づき収集および転送されることをその報告対象者に通知することを、保証する。この場合、各加盟国は、個人がデータ保護の権利を行使するのに十分な時間内に、かつ、いかなる場合においても各報告金融機関が加盟国の所轄官庁に報告する前に、データ保護指令を実施する国内法に基づきその権利の対象となるすべての情報をその個人に提供することを、保証する」と定められている。
 - 10 Joined Cases C-293/12 and C-594/12 Digital Rights Ireland and Seitlinger and Others, EU:C:2014:238.
 - 11 Case C-203/15 Tele2 Sverige AB, ECLI:EU:C:2016:970.
 - 12 Case C-73/16 Peter Puškár, ECLI:EU:C:2017:725.
 - 13 Puškár [2017] para 117.
 - 14 Case C-175/20 SIA “SS” , ECLI:EU:C:2022:124.

- 15 邦訳につき、宮下紘『EU 一般データ保護規則』（勁草書房 2018 年）を参照。GDPR 第 23 条 1 項 (e) は、以下のとおり定める。
管理者または処理者に適用される EU 法または加盟国法は、当該制限が基本権および自由の本質を尊重し、かつ、民主社会における必要性と比例性を満たしているとき、規定が 12 条から 22 条における権利と義務に相当する限りにおいて、立法的措置により 12 条から 22 条、34 条および 5 条に規定された義務と権利の範囲を制限することができる。
(e)EU または加盟国のその他の一般的な公共の利益の重要な目的、通貨上、予算上および税制上の問題、公衆衛生および社会保障を含むとくに EU または加盟国の重要な経済的または財政的利益
- 16 SIA “SS” [2022] paras 55-57.
- 17 SIA “SS” [2022] para 58.
- 18 邦訳につき、宮下・前掲注 21)。個人データは、「(b) 特定され、明示され、かつ、正当性のある目的のために収集されなければならない、当該目的と整合しない方法で追加的に処理されてはならない。公益、科学、歴史研究の目的または統計目的を実現するための追加的処理は、当初の目的と整合しないことを考慮しないものとする」（目的制限）。
- 19 邦訳につき、宮下・前掲注 21)。個人データは、「(c) 処理される目的との関係において必要な範囲で適切に関連性を有し限定されなければならない」（データの最低限化）。
- 20 筆者の知る限り、両方がともに争点となる事案は現時点ではない。情報交換指令 DAC6 と憲章 7 条が争われた事件として、Case C-694/20, Orde van Vlaamse Balies and Others, ECLI:EU:C:2022:963.
- 21 拙稿「「EU における税務執行共助と納税者の権利保護 - 情報交換におけるプライバシーの権利を中心として -」中央大学商學論纂 59 巻 5・6 号 矢内一好教授古稀記念論文集 87-116 頁。
- 22 Case C-694/20, Orde van Vlaamse Balies and Others, ECLI:EU:C:2022:963.