

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）

ーデータ保護の権利に関する EU 法体系ー

高橋 里枝（武蔵野大学 経営学部 准教授）

要約

国境を越えて行われる租税回避行為の対応策は、大きく事後措置と事前措置（抑止措置）に区分される。後者の抑止措置の主たるものとして、情報交換制度と義務的開示制度がある。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。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おり、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）が施行された。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

国境を越えた脱税や租税回避行為に対する事前的・抑止的措置（厳密には抑止効果を有するとは言えないかもしれない）として、情報交換制度および義務的開示制度がある。情報交換制度は税務当局間で納税者の租税に関する取引や財産などを互いに提供する制度である。義務的開示制度は、納税者や仲介者にその取引の詳細について開示義務を課す制度である。

EU においては、EU 立法により租税に関して両制度を積極的に導入している。EU の行為には法的根拠が必要であり、租税分野における行為についても同様である。原則として、直接税については加盟国がその権限を有しているものの、EU 機能条約 115 条に基づいて域内単一市場に直接影響を及ぼす法律等の EU レベルでの調和を達成することを目的とし、EU は立法を行っている。

他方、EU は、第一次法である EU 機能条約第 16 条および EU 基本権憲章第 8

条において基本権の一つである個人データの保護を定めている。EU において、データ保護は基本権の1つとされている。さらに、EU 委員会は2015年に「デジタル単一市場」を掲げ¹、2018年にはデータの流動化等にもなる経済活動の促進およびEU市民の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。）が施行された²。

租税回避対抗措置として導入された制度によって交換・開示されるデータについて、GDPRで保障されるEU市民である納税者のデータ保護の権利に抵触するのではないかとの問題意識から本研究を着想するに至った。これまで、プライバシー権と情報交換に関しての分析を行い³、またEUの情報交換制度とデータ保護に関しても概観しいくつかの問題を挙げている⁴。情報交換制度・義務的開示制度と納税者のデータ保護の権利保障⁵が両立するか否かについての問題があることを前提として、さらに、自動的情報交換・義務的開示制度は立法行為の形式が指令であることに基因する問題がある。すなわち、加盟国によって情報交換・開示義務の対象となる情報の範囲が異なる可能性がある。そして、EU法秩序における重要な論点として、比例性原則の遵守が挙げられる。データ保護指令第13条1項とGDPR第23条1項にも「必要性和比例性」と規定されているが、これは、EUにおける一次法であるEU条約5条1項に定める「比例性原則」に基づく要件であると考えられる。当該原則の下では、EUによる行為は、その内容および形式においてEU条約およびEU基本条約（以下、両条約をあわせて「EU基本条約」という。）の目的を達成するために必要な限度を超えてはならない⁶とされる。

本稿は、本研究の目的のために、まずEUにおけるデータ保護法制を整理・分析する。

2. EU法体系におけるデータ保護の権利

EUにおける基本権保障は、EUがその設立に際し示した価値の1つである⁷。EUにおいて、基本権保障はEU条約6条に規定されている。1項によれば、EU基本権憲章は、EU基本条約と「同一の法的価値」を有することが定められている。すなわち、2007年調印（2009年発効）のリスボン条約により、EU基本権憲章がEU基本条約と並んで一次法となりEU基本条約と同等の法的拘束力を有す

るようになった。EU 条約 6 条は、次のように規定されている。

1. 連合は、2007 年 12 月 12 日にストラスブールで修正された 2000 年 12 月 7 日の欧州連合基本権憲章に定める権利、自由および原則を承認する。基本権憲章は、両条約（注-EU 基本条約）と同一の法的価値を有する。

憲章の規定は、両条約に定める連合の権限をいかなる形であっても拡張するものではない。

憲章に定める権利、自由および原則は、憲章の解釈および適用を規律する憲章第 VII 編の一般規定にしたがい、かつ、憲章に引用されそれらの規定の出所を示す註釈を十分に考慮して解釈される。

2. 連合は、人権および基本権の保護のための欧州条約（注-欧州人権条約）に加入する。この加入は両条約に定める連合の権利に影響を与えるものではない。

3. 人権および基本権の保護のための欧州条約により保障される基本権および加盟国に共通の憲法的伝統に由来する基本権は、連合法の一般原則を構成する。

1 項において EU 基本権憲章に掲げる権利、自由および原則を承認し、2 項において EU は欧州人権条約に加入すること、3 項⁸において、欧州人権条約により保障される基本権および加盟国に共通する憲法的伝統に由来する基本権が EU 法の一般原則を構成することを規定している。すなわち、EU において保護する基本権は、EU 基本権憲章に定める基本権、欧州人権条約および加盟国に共通する憲法的伝統に由来する基本権（法の一般原則）という 3 つの異なる法に規定されている。

3. 法の一般原則を構成する欧州人権条約に定める基本権

EU 条約 6 条 3 項によれば、EU 法秩序において欧州人権条約は EU 法の一般原則としての拘束力を有することになる⁹。EU 司法裁判所も、「EU 条約 6 条 2 項（注-リスボン条約発効後の EU 条約 6 条 3 項に相当する）にしたがい、連合は、法の一般原則として人権および基本権の保護のための欧州条約により保障

される基本権および加盟国に共通の憲法的伝統に由来する基本権を尊重しなければならない。」¹⁰と判示した。なお、リスボン条約発効前のEU条約6条2項は、「連合は、1950年11月4日にローマで署名された人権及び基本権の保護のやめの欧州条約が保障している基本権および加盟国に共通の憲法的伝統に由来する基本権を共同体法の一般原則として尊重する（下線筆者）。」であった。

さらにEU司法裁判所はElgafaji事件判決において、「欧州人権条約3条で保証される基本権は共同体法（注-EU法）の一般原則を構成しており、その遵守は（注-EU司法）裁判所によって保証される。加えて、欧州人権裁判所の判例法は、共同体法秩序における当該権利の範囲を解釈する際に考慮される（下線筆者）。

（以下略）」¹¹と述べている。ここで、EU基本権憲章に定める基本権、欧州人権条約および加盟国に共通する憲法的伝統に由来する基本権の3つの法に定める基本権の範囲をどのように解釈すればよいかという問題が生じる。2012年のServet Kamberaj事件判決においてEU司法裁判所は、「EU条約6条3項は、欧州人権条約と加盟国の国内法との関係を規定するものではなく、また同条約で保証される権利と国内法規定との間に矛盾が生じた場合に国内裁判所が下す判断を定めるものでもない。したがって、・・・、EU条約6条3項における欧州人権条約への言及は、国内法の規定と欧州人権条約に矛盾がある場合に、国内裁判所に同条約に適合しない国内法の規定の適用を排除して同条約の規定を直接適用するように要求するものではない。」¹²と判示している。Servet Kamberaj事件判決の当該判旨から、EU司法裁判所は、欧州人権条約そのものをEU法の枠組みに組み入れたものではないように思われる。上記Elgafaji事件判決では「権利の範囲を解釈する際に考慮する」としていることから、欧州人権条約は、基本権の範囲を明らかにする際に、法の一般原則として尊重するものに止まると考えられる。

4. 法の一般原則を構成する加盟国の憲法的伝統に由来する基本権

判例法によれば、EU法が加盟国の国内法に優越する¹³。他方で、EU司法裁判所は、EU法に固有の加盟国憲法に類似する保障として、「基本権の尊重はEU司法裁判所による保護される法の一般原則に不可欠な部分の一部を構成し」、「当該権利の保護は、加盟国に共通の憲法的伝統による一方で、EUの体系およ

び目的の枠内で確保されなければならない」¹⁴と判示した。換言すれば、EUにおける基本権保護を考えると、EU法のみならず加盟国の憲法における基本権も考慮しなければならない。

5. EU 基本権憲章の構成および機能

EU 基本権憲章は、前文および第 I 編から第 VII 編（全 54 条）で構成される。また、基本権憲章には、「基本権憲章註釈集」¹⁵も発遣されている。EU 条約 6 項 1 項に「註釈を十分に考慮」と規定されており、当該註釈集は基本権憲章の解釈に作用するものと考えられる。本研究において、考慮すべき規定は第 8 条「個人データの保護」および第 VII 編（とくに 51 条ないし 53 条）「憲章の解釈および適用に関する一般規定」であろう。

8 条 個人データの保護

1. 何人も自己に関する個人データを保護する権利を有する。
2. 当該データは、明記された目的のために、当該者の承諾または法律に定められたその他の正当な根拠に基づいて公正に処理されなければならない。何人も、自己に関して収集されたデータにアクセスする権利およびそれを正す権利を有している。
3. これらの規則の遵守は、独立した当局による監督を受けるものとする。

51 条 適用分野

1. この憲章の規定は、補完性の原則を十分に考慮して、連合の諸機関に適用され、加盟国には専ら連合法を実施している場合に適用される。したがって、連合の諸機関および加盟国は、権利を尊重し、原則を遵守し、それぞれの権限にしたがってそれらの適用を促すものとする。
2. 憲章は連合の権限を拡張するものでなく、連合の新たな権限や任務を創出するものでもなく、条約で定義されている権限および任務を変更するものでもない。

52 条 権利および原則の範囲および解釈

1. この憲章によって認められる権利および自由の行使に対するいかなる制限も、法によって規定され、それらの権利及び自由の本質を尊重するものでなければならない。制限は、比例性原則にしたがい、それが必要であり、かつ、連合によって承認される公益目的または他者の権利と自由を保護する必要性を有する場合にのみ、認められる。
2. この憲章によって承認され、両条約に規定される権利は、これらの条約の定める条件の制限内において行使されるものとする。
3. この憲章が、人権および基本権の保護に関する欧州条約によって保障される権利に合致する権利を含む場合、それらの権利の意義と範囲は、当該条約によって定められたものと同一のものとする。この規定は、より広範な保護を規定する連合法を妨げるものではない。
4. この憲章が加盟国に共通の憲法的伝統から生じる基本権を認める限り、それらの権利は伝統を調和して解釈されるものとする。
5. 原則を含む本憲章の規定は、連合の諸機関が行った立法行為および執行行為によって、また加盟国がそれぞれの権限を行使する際に国内法を行使して連合法を施行する行為によって実施される。これらは、そのような行為の解釈およびその適法性に関する判決においてのみ司法的に認められるものとする。
6. この憲章に規定で言及されている国内法および慣行を十分に考慮するものとする。
7. この憲章の註釈集は、連合および加盟国の裁判所によって正当に考慮されるものとする。

53 条 保護の水準

この憲章のいかなる規定も、連合法および国際法、ならびに連合またはすべての加盟国が参加する人権および基本権の保護に関する欧州条約を含む国際協定により、さらには加盟国の憲法により、それぞれの適用分野において、承認されている人権および基本権を制限または侵害してはならない。

EU 条約 6 条 1 項は「憲章の規定は、両条約に定める連合の権限をいかなる形であっても拡張するものではない。」と、EU 基本権憲章 51 条 2 項は「憲章は連合の権限を拡張するものでなく、連合の新たな権限や任務を創出するものでもなく、条約で定義されている権限および任務を変更するものでもない。」としている。これらは、EU 条約 5 条 2 項に定める「個別授権の原則」を具現しているものであろう。したがって、EU 司法裁判所は、個別授権の原則を前提として解釈しなければならない。さらに、EU 基本権憲章 51 条 1 項は「補完性原則」を、同 52 条 1 項は「比例性原則」を遵守することを規定している。すなわち、これらは、EU 条約 5 条に定める EU の権限に関する 3 つの原則である個別授権原則、補完性原則および比例性原則を表している。

また、EU 基本権憲章 52 条 3 項について、その註釈集は、「本憲章と欧州人権条約の間に必要な一貫性を確保することを目的としている。立法者がこれらの権利に制限を設ける際に、欧州人権条約に定められた詳細な制限取決めによって定められているのと同じ基準によらなければならないことを意味し、連合法と EU 司法裁判所の自立性を侵害することなく、この規定の対象となる権利に適用される。欧州人権条約への言及は、条約とその議定書を含むことを意味する。保障される権利の意義と範囲は、それらの文書の文言によってだけでなく、欧州人権裁判所の判例法および EU 司法裁判所によって示される」と説明している。これについて、註釈集はさらに、「(3 項の最後の文は) 連合がより広範な権利を保障できるように設計されている。憲章によって提供される保護のレベルは、欧州人権条約によって保障される保護のレベルより低くなることはない。」と述べている。すなわち、欧州人権条約は、下限基準として参照されるものといえよう。

6. おわりに

本稿では、EU におけるデータ保護法制を概観し、問題点を指摘した。EU において保障される基本権に言及する場合、EU 基本条約及び EU 基本権憲章、加盟国の国内法および欧州人権条約の 3 つを参照する必要がある。本稿では言及しなかったが、GDPR については 2 次法であり、その内容は一次法を遵守するものでなくてはならない。GDPR に規定するデータ保護の権利を論じるにあたり、

上述の3つの法の関係性を十分に理解する必要がある。

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 European Commission (2015), A Digital Single Market for Europe: Commission sets out 16 initiatives to make it happen, Press Release.

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 高橋里枝「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 (2018 年)。

⁴ 高橋里枝「(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)。

⁵ 宮下紘『EU一般データ保護規則』(勁草書房 2018 年) 23-24 頁によれば、「EUにおいては、プライバシー権として理解される『私生活尊重の権利』と『個人データ保護の権利』は一般に区分される」。

⁶ EU 条約 5 条 4 項。

⁷ EU 条約前文より、庄司克宏『新 EU 法 基礎編』(岩波書店 2013 年) 26 頁。

⁸ EU 条約 6 条 3 項は、判例法を成文化したものである。

⁹ Bruno de Witte, The Use of the ECHR and Convention case law by the European Court of Justice, in Patricia Popelier, Catherine Van de Heyning, Piet Van Nuffel (eds.) Human Rights Protection in the European Legal Order, Cambridge 2011, pp 17-34, at 24.

¹⁰ Case C-105/03 Pupino [2005] ECR I-5285, para. 58.

¹¹ Case C-465/07 Elgafaji [2009] ECR I-921, para. 28.

^{1 2} Case C-571/10 Servet Kamberaj [2012] ECLI:EU:C:2012:233, paras, 62, 63.

^{1 3} Case 6/64 Costa v ENEL [1964] ECR 585, EU: C: 1964: 66.

^{1 4} Internationale Handelsgesellschaft [1970], para. 4.

^{1 5} Explanations relating to the Charter of Fundamental Rights [2007] OJ C 303, pp. 17-35.