

論 説

ドイツ法における租税秘密と個人データ処理<sup>(1)</sup>

大阪大学大学院高等司法研究科准教授

田 中 啓 之

◆SUMMARY◆

租税国家の基本理念である負担の公平は、課税基礎となる私人の生活事実関係の正確な把握を前提とするものである。そのため、租税行政の過程では、要保護性の程度も異なる多種多様な租税情報の集積が図られている。

他方、現代国家のもう一つの側面である福祉（社会）国家は、私人の要配慮事由の正確な把握を前提とするものである。しかし、租税情報の収集と異なり、社会保障情報の悉皆的かつ網羅的な収集は、仮に配慮措置を受ける私人の個別具体的な利益となり得たとしても、それ以外の私人に対し受忍を正当化する公共の利益を当然に備えるものでない。ところが、近年では、特に非常事態に備えて要配慮者への迅速な給付を可能とする制度的な基盤の構築が公共の利益に適うという主張も相応の説得力を得つつあり、租税情報のもつ行政資源としての潜在的な価値に着目した利用拡大の要請が生まれることとなる。

これに対し、生活事実関係のデータ化が急速に進展したことに対する反応として、個人情報 の真正性を確保し、その知悉される範囲を自ら決定するいわゆる情報自己決定権の拡充及び精緻化を図ることが、人格の自由な発展を可能とする人格権から導かれる要請であるという理解が国際的に共有されつつある。

本稿は、諸国家が共通して直面する両要請の狭間で、租税秘密という我が国にない概念をもつドイツが模索した解決策及びその理論的な意義を探ることで、我が国への示唆を得ることを目的とするものである。

(令和6年1月30日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、  
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式  
見解を示すものではありません。

目 次

1	はじめに——租税情報の現代的意義	24
2	租税秘密	25
	(1) 前史	25
	(2) 租税通則法 30 条	26
3	租税通則法 30 条以外の正当化事由	28
	(1) 情報連携 (31 条)	28
	(a) 公法人	28
	(b) 社会保険機関	28
	(c) 土地税	28
	(2) 不正労働 (31a 条)	28
	(3) 資金洗浄 (31b 条)	29
	(4) 統計目的 (31c 条)	29
4	個人データ処理	29
5	刑事手続との関係	30
6	日本法への示唆	32

1 はじめに——租税情報の現代的意義

租税国家<sup>②</sup>の基本理念である負担の公平は、課税基礎となる私人の生活事実関係の正確な把握を前提とするものである。そのため、租税行政の過程では、私人の協力義務の履行及び行政の調査権限の行使により、氏名、生年月日及び住所等個人を特定する基本情報のほか、その特定の個人と結び付けられる家族関係及び財産関係、更に、時には個人の思想信条又は犯罪行為を推認させる個別具体的な行動の履歴に至るまで、要保護性の程度も異なる多種多様な租税情報の集積が図られている<sup>③</sup>。

他方、現代国家のもう一つの側面である福祉（社会）国家は、私人の要配慮事由の正確な把握を前提とするものである。しかし、現代国家の財政的基盤を形成するため国民の義務とされた納税の義務の実現を担保する租税情報の収集と異なり、社会保障情報の悉皆的かつ網羅的な収集は、仮に配慮措置を受ける

私人の個別具体的な利益となり得たとしても、それ以外の私人に対し受忍を正当化する公共の利益（公共の福祉）を当然に備えるものではない。ところが、近年では、租税制度と社会保障制度の緊密な連携により、負担と給付の一体的な公正を図るという従来主張に加えて<sup>④</sup>、特に非常事態に備えて要配慮者への迅速な給付を可能とする制度的な基盤の構築が公共の利益（公共の福祉）に適うという主張も相応の説得力を得つつある。このような主張からは、租税情報のもつ行政資源としての潜在的な価値に着目した利用拡大の要請が生まれることとなる<sup>⑤</sup>。

これに対し、近年の異なる動向として、技術革新を背景とする社会のデジタル化により、行政関係及び私人間関係のいずれにおいても、生活事実関係のデータ化が急速に進展したことに対する反応として、個人情報真正性を確保し、その知悉される範囲を自ら決定するいわゆる情報自己決定権<sup>⑥</sup>の拡充及び精緻化

を図ることが、人格の自由な発展を可能とする人格権から導かれる要請であるという理解が、2016年EU一般データ保護規則(GDPR)<sup>(7)</sup>を実定的な契機として国際的に共有されつつある。

そこで、本報告は、現代の世界において諸国家が共通して直面する両要請の狭間で、租税秘密という我が国にない概念をもつドイツが模索した解決策及びその理論的な意義を探ることで、我が国への示唆を得ることを目的とする。

## 2 租税秘密

### (1) 前史

ドイツにおける租税情報の保護は、伝統的に租税秘密(Steuergeheimnis)<sup>(8)</sup>に係る官吏の守秘義務(Schweigepflicht)という形で図られてきた。これは、すでに1919年ライヒ租税通則法(RAO)10条1項により、「租税行政に係る全ての官吏の職務上の義務は、職務上知り得た納税義務者の租税情報(Verhältnisse)を厳守すること、及び同じく職務上知り得た納税義務者の業務上及び事業上の秘密を権限なく利用しないことを含む。」<sup>(9)</sup>と規定されており、同義務違反については、同法376条により、刑罰による担保が図られていた。

更に、同規定は、1930年改正及び1936年改正により、同法22条へと条数を移されるとともに、条文構造の整理が図られた。即ち、同条1項により、「租税秘密は侵害してはならない。」という原則的な規定が置かれた上で、同条2項により、租税秘密を侵害した者とは、「公職担当者若しくは鑑定人(amtlich zugezogene Sachverständige)として課税手続若しくは租税刑事手続において知った、又は税務官庁からの通知に基づいて異なる〔行政〕手続において知った納税義務者の租税情報(Verhältnisse)を権限なく開披した者」(1号)、「公職担当者又は鑑定人として参加した

租税事件における審理の内容を権限なく開披した者」(2号)、「公職担当者又は鑑定人として課税手続又は租税刑事手続において開披された又は知り得た業務上及び事業上の秘密を権限なく開披した者」(3号)という3類型に整理された。また、同条3項により、「公職担当者とは、公務員(Beamter)又は公務員以外の者で公権的任務を受託した者をいう。公法上の宗教団体における職務担当者についても、公職担当者に関する諸規定が準用される。」と規定されており、同守秘義務違反については、同法412条により、刑罰による担保が引き続き図られていた<sup>(10)</sup>。

このように、1919年ライヒ租税通則法の時代において、租税秘密として保護されるべき法益の中核は、納税義務者の租税情報(Verhältnisse)及び業務上又は事業上の秘密であり、義務主体は、公職担当者(官吏)又はそれに準ずる者であった。このような整理及びそれを反映した条文構造は、1977年全文改正により制定された租税通則法(AO)においても、同法30条1項ないし3項として維持された。ただし、ライヒ租税通則法において租税秘密の概念に含まれていた租税事件における審理の内容は、(租税通則法に対し一般規定の関係にある)公務員枠組法<sup>(11)</sup>及び連邦公務員法<sup>(12)</sup>における守秘義務に回収されることとなる。

これに対し、ライヒ租税通則法では、「権限なく開披する」(unbefugt offenbaren)という概念について、明示的な規定が置かれておらず、解釈により、法律上の特別規定がある場合、やむを得ない公共の利益(zwingendes öffentliches Interesse)がある場合、及び秘密保護者の同意がある場合(かつ開披しない公益上の理由がない場合)は、これに該当しないという理解が示されていたにすぎない<sup>(13)</sup>。特に、連邦、州及びゲマインデ等の課税主体間における情報連携は、原則として許容されると理解されており、法律上の根拠規

定それ自体の合憲性についても、十分な基準が形成されていなかった<sup>(14)</sup>。

## (2) 租税通則法 30 条

1977 年租税通則法では、ライヒ租税通則法に倣い、同法 30 条 1 項により、「公職担当者は租税秘密を遵守しなければならない。」という原則的な規定が置かれた上で、同条 2 項により、租税秘密として保護されるべき法益及びそれに応じた違反行為が類型化されており、同条 3 項により、公職担当者に準ずる義務主体の範囲が規定されている。即ち、同条 2 項では、個人データ (personenbezogene Daten)

(1 号)、業務上又は事業上の秘密 (2 号)、及び自動手続における保護データ (3 号) という、大別して 3 種類の保護法益のうち、前 2 者については、「権限なく開披する」(unbefugt offenbaren) 又は「利用する」(verwerten)、最後者については、「権限なく呼び出す」(unbefugt abrufen) ことが違反行為とされている。

ここで、保護される個人データその他の保護データは、租税事件に係る行政手続、会計検査手続、又は裁判手続において知ったもの (1 号 a)、租税犯罪に係る刑事手続、又は租税秩序違反に係る過料手続において知ったもの (1 号 b)、租税通則法 29c 条 1 項 1 文 4 号ないし 6 号に基づく個人データ再処理の枠組みにおいて、又は税務官庁の通知等により職務上知ったもの (1 号 c) という、データ源 (Datenquelle) に応じて限定されたものである。また、違反行為のうち、「開披する」とは、秘密とされるべき事実を第三者に了知させるあらゆる作為又は不作為の行為であり、「利用する」とは、保護データに化体された (経済的な) 情報価値を享受することだと解されている。他方、公職担当者に準ずる義務主体は、刑法典 11 条 1 項 4 号にいう公務特別義務者 (3 項 1 号)、裁判所法 193 条 2 項にいう外国法曹 (1a 号)、鑑定人 (2 号)、教

会その他公法上の宗教法人における職務担当者 (3 号) とされている。

このような保護法益に応じた違反行為に該当する事実が外形的に存在する限り、刑法の構成要件論と同様の思考様式に従い、常に租税通則法 30 条 4 項以下 (及び 31 条ないし 31c 条) で定める正当化事由が必要であると理解されている。これは、例えば同じ官庁内でも、保護データを第三者に了知させる行為は、正当化事由が必要であることを意味する<sup>(15)</sup>。

具体的には、保護データの開披又は利用は、①2 項 1 号 a 及び b にいう手続の実施に資する場合 (4 項 1 号)、②29c 条 1 項 1 文 4 号ないし 6 号に基づく税務官庁の個人データ処理に資する場合 (1a 号)、③EU 一般データ保護規則 83 条に基づく過料手続の実施に資する場合 (1b 号)、④連邦法律により明示的に許容されている場合 (2 号)、⑤EU 法により規定又は許容されている場合 (2a 号)、⑥連邦統計局による法律上の任務の遂行又は州統計局による連邦法律の遂行に資する場合 (2b 号)、⑦法律効果評価 (Gesetzesfolgenabschätzung) に資し、かつ 29c 条 1 項 1 文 5 号に基づく個人データ再処理の要件を充たす場合 (2c 条)、⑧本人の同意がある場合 (3 号)、⑨租税犯罪以外の犯罪に係る刑事手続の実施に資し、かつ保護データが租税犯罪若しくは租税秩序違反に係る手続において得られた場合 (ただし納税義務者が刑事手続等の開始を知らずに開示した場合、又は刑事手続等の開始前に租税手続において得られた場合は除く) 又は租税法上の義務に基づかず若しくは供述拒否権の放棄の下で得られた場合 (4 号)、⑩やむを得ない公共の利益 (zwingendes öffentliches Interesse) がある場合、特に、公共の福祉に係る重大な不利益、又は公共の安全、国家防衛、若しくは安全保障に係る危険を防御するため、又は生命、身体、国家若しくは国家機関に対する重犯の予防又は訴追

のため必要である場合、重大な経済犯罪が訴追されるべき場合、又は公衆に流布した虚偽の事実により重大に損なわれた行政に対する信頼を回復するため必要である場合（5号）、許容される。⑪故意の虚偽申告の事実を刑事訴追機関に開披することは、許容される（5項）。⑫2項1号にいう手続に係る自動データシステムに保存された保護データの呼出しは、同号 a 及び b にいう手続の実施に資する場合、又は本人若しくは第三者に対する保護データの伝達が許容されておりかつそれに資する場合、許容される（6項）。⑬電子情報伝達（87a 条）における有害ソフトウェアの検出及びDe-Mailサービスの実施のために行われる一時的かつ自動的な暗号化解除は、許容される（7項）。⑭税務官庁内又は税務官庁間における保護データの照合を可能とする自動手続の創設は、当該データの開披又は再処理が許容されておりかつ当該手続が本人の保護利益及び関連する税務官庁の任務を勘案して相当である場合、許容される（8項）。⑮税務官庁は、租税秘密に係る守秘義務を負う者のみにより保護データが処理される場合に限り、EU 一般データ保護規則 4 条 8 号にいう処理者を利用することができる（9項）。⑯税務官庁による、公的又は私的機関に対する EU 一般データ保護規則 9 条 1 項にいう特別類型の個人データの開披は、同条 2 項の適用除外に該当する場合、租税通則法 30 条 4 項又は 5 項の要件を充たす場合、又は 31c 条の適用除外に該当する場合に限り許容される（10項）。⑰保護データが、租税秘密に係る守秘義務者以外の者、税務官庁以外の公的機関、又は私的機関に対し 4 項又は 5 項に基づいて開披された場合、当該受領者は、当該データを開披の目的に限り、保存、改変、利用、又は提供することができる（11項）。以上の義務に違反する行為は、原則として、刑法典 355 条による処罰の対象である<sup>(16)</sup>。

以上の正当化事由がある場合、税務官庁は

保護データを開披又は利用する権限を有することになる。ただし、正当化事由の有無は、侵害される租税秘密との関係で、いわゆる比例原則により、裁判所による全面的な審査の対象になると考えられている<sup>(17)</sup>。

以下では、以上のうち、EU 法に対応した国内的措置である②③⑤⑥⑦⑮⑯、税務行政の電子化に対応した⑫⑬⑭、及び保護データが税務官庁等の外部に開披された場合における守秘義務について定めた⑰を除く、伝統的かつ基本的な正当化事由について検討する。まず、①租税手続に資する場合とは、同じ納税義務者の異なる租税手続に資する場合のほか、異なる納税義務者の租税手続に資する場合も含まれると考えられており、このとき、税務官庁以外の行政機関及び裁判所に対する開披も許されると考えられている。このうち、最前者の典型は、異なる税目に係る租税手続に資する場合であり、例えば相続財産に係る情報は、所得税との関係でも活用できると考えられている。また、後者の典型は、ある納税義務者に係る情報が他の納税義務者による租税情報申告の調査に資する場合である。なお、最後者の典型は、租税事件に係る判決等の送達又は訴訟費用の徴収に資する場合である。次に、④連邦法律により明示的に許容されている場合とは、連邦法律により一義的かつ明確に租税秘密の侵害が許容されている場合であり、開披の要件及び開披される情報は、十分かつ明確に規定されていなければならない<sup>(18)</sup>。更に、⑧本人の同意がある場合、租税秘密については本人の意思から独立した公共の利益は一般的に存在しないと考えられるため、同意がある情報については租税秘密としての要保護性が失われると考えられている<sup>(19)</sup>。他方、⑩やむを得ない公共の利益がある場合とは、立法者意思によれば、個人の知る権利又は単なるメディアの「センセーショナルな利益」若しくは議会の一般的な統制権では不十分であると理解されており、裁判例に

よれば、例えば公務員の懲戒はこれに該当すると判断されている<sup>(20)</sup>。

以上に対し、ライヒ租税通則法の時代から既に、租税秘密の保護に係る主要な問題領域と認識されていた⑨租税犯罪以外の犯罪に係る刑事手続との関係については、以下のとおり理解されている。まず、大前提として、納税義務者は、犯罪行為を理由に、租税法上の供述義務又は資料提出義務等から免除されない。連邦憲法裁判所によれば、犯罪行為に関連する事実について課税すること自体は、基本法により保障される自己負罪拒否特権と無関係である<sup>(21)</sup>。ただし、例えば、納税義務者は犯罪収益の来歴を開示する義務はなく<sup>(22)</sup>、租税刑事手続開始後は申告義務を負わない<sup>(23)</sup>と判断されている。これに対し、刑事手続等の開始前に租税手続において得られた情報、及び納税義務者が刑事手続等の開始を知らずに開示した情報は、租税犯罪以外の犯罪に係る刑事手続において用いることが禁止されている。他方、そもそも租税法上の義務に基づかず開示された情報は、利用が許容されている。そのため、解釈論としては、ある情報が租税手続又は租税刑事手続のいずれにおいて得られたか、刑事手続等の開始前に開示されたか否か、そもそも租税法上の義務に基づき開示されたか否かが重要な論点となり得る。なお、租税秘密（という制度）の目的は、真実の供述をした納税義務者を保護することにあるため、⑩故意の虚偽申告は租税犯罪以外の犯罪との関係でも保護されない<sup>(24)</sup>。

### 3 租税通則法 30 条以外の正当化事由

租税秘密の守秘義務に係る正当化事由は、租税通則法 30 条 4 項以下のほか、31 条ないし 31c 条においても、以下のとおり規定されている<sup>(25)</sup>。

#### (1) 情報連携 (31 条)

いわゆる情報連携として、公法人及び社会

保険機関等に対する情報の提供、及び土地税に関する情報の適用が、以下のとおり所定の要件のもと許容されている。

#### (a) 公法人

税務官庁は、宗教法人を含む公法人に対し、課税基礎 (Besteuerungsgrundlage)<sup>(26)</sup>、基準税額 (Steermessbetrag)<sup>(27)</sup>及び税額 (に関する情報) を、それを基礎とする公課の確定のため、提供しなければならない (31 条 1 項 1 文)。ただし、提供義務は、その履行について不相当な費用を要する場合、生じない (2 文)。税務官庁は、公法人に対し、請求により、その構成員の氏名及び住所等を比例原則に適合する限り、提供することができる (3 文)<sup>(28)</sup>。ここで公法人とは、例えば、教会、商工会議所、手工芸職人協会、医師会、農業協同組合、堤防維持管理組合、及びゲマインデであり、各々教会税、会費、及び事業税又は土地税等の賦課徴収権を有している<sup>(29)</sup>。

#### (b) 社会保険機関

同様に、税務官庁は、30 条にいう保護データを、社会保険機関等に対し、それが保険料義務等の確定のため必要である場合、又は本人の請求がある場合、提供しなければならない (31 条 2 項 1 文)。

#### (c) 土地税

土地税行政を所管する官庁は、本人の保護に値する利益が優越しない限り、土地税行政において知った 30 条により保護される土地所有者の氏名及び住所を、他の公課行政及び他の公的任務の遂行のために活用 (verwenden) し、又はそれを所管する裁判所、官庁若しくは公法人に対し、請求により、提供することができる (3 項)。

#### (2) 不正労働 (31a 条)<sup>(30)</sup>

税務官庁は、不正労働撲滅等の目標をもつ

刑事手続、過料手続その他の裁判手続又は行政手続の実施のため必要である場合、所轄機関に対し、必要な情報を提供しなければならない(31a条2項)。このとき、保護データの開披は、正当化される(1項)。これは、いわゆる不正労働(Schwarzarbeit)等の撲滅のため、不正労働撲滅法<sup>(31)</sup>等とともに導入された規定であり、その限りで、租税手続において納税義務者本人が明らかにした事実を刑事手続で活用することを禁止する原則(393条2項)に対する例外をなしている。

### (3) 資金洗浄(31b条)<sup>(32)</sup>

同様に、資金洗浄及びテロ資金供与等に係る刑事手続の実施等という目的に資する場合、保護データの開披は、正当化される(31b条1項)。また、資金洗浄及びテロ資金供与等を推認させる事実がある場合、税務官庁は、遅滞なく、当該事実に関する情報を提供しなければならない(2項、3項)。

### (4) 統計目的(31c条)

税務官庁によるEU一般データ保護規則9条1項にいう特別類型の個人データの処理は、同規定に拘わらず、統計目的の場合、比例原則に適合する限り、本人の同意がなくても許容される(31c条1項)。これは、租税通則法30条10項の補完規定であり、EU一般データ保護規則9条2項jといういわゆる開放条項(Öffnungsklausel)を行使したものである。

また、EU一般データ保護規則15条、16条、18条及び21条に規定する本人の権利は、統計目的の実現を不可能又は著しく困難とする場合、制限される(2項)。これは、EU一般データ保護規則23条という一般規定を根拠とする制限である。

連邦情報保護法22条2項2文に規定する措置に加えて、統計目的のため処理される、EU一般データ保護規則9条1項にいう特別類型の個人データは、できる限り早く、仮名

化又は匿名化されなければならない(3項)。

## 4 個人データ処理

GDPRは、データシステムに記録される(2条1項)すべての個人データ処理について適法性の根拠を要求しており(6条)、行政との関係では、原則として法律による根拠を求めている(同条2項)。ここで、「個人データ」とは、「識別された又は識別可能な自然人に関するすべてのデータ」(4条1号)であり、「処理」とは、「収集、記録、構成、体系化、保存、調整、改変、復元、調査、送信による開披、拡散、配列、結合、制限、削除、破壊」その他「個人データに関するすべての業務又は一連の業務」である。

また、「規則」は、加盟国の国内法に優位するため、データ主体は、GDPR12条ないし22条で保障される諸権利を当然に享受する。ただし、同規則は、個別規定のほか、23条という一般規定において、比例原則に適合する限り、同規則により保障される諸権利の制限を許容する。これは、いわゆる開放条項と呼ばれるものであり、租税通則法との関係では、23条1項eが制限の根拠規定となる<sup>(33)</sup>。

以上を前提として、GDPRに対応した国内的措置である2017年改正では、租税通則法2b条により、同法とGDPRの関係が整理された上で、29b条及び29c条により、個人データ処理の適法性の根拠が与えられる一方、32a条ないし32j条により、個人の諸権利の制限が図られる等の立法措置が講じられた。

租税通則法2b条は、以下のとおり規定する。個人データ処理に係る租税通則法その他租税法律の規定は、同法の適用範囲において、税務官庁(6条2項)、その他公的機関(6条1a項ないし1c項)及び私的機関(6条1d項及び1e項)による個人データ処理について、適用される(1項1文)。連邦情報保護法、その他連邦の情報保護規定、及び関連する州法は、租税通則法又は租税法律において規定さ

れている限りで、税務官庁に適用される（2文）。税関での個人データ処理についても、同様である（2項）。これに対し、個人データ処理に係る租税通則法及び租税法律の規定は、EU法（特に、GDPR等）が直接適用される場合、又は5項により準用される場合、適用されない（3項）。また、租税犯罪又は租税秩序違反の予防、捜査、解明、訴追又は処罰のための個人データ処理については、特段の規定がない限り、連邦情報保護法第1章及び第3章の規定が適用される（4項）。そして、自然人の個人データ処理に係るGDPR、租税通則法及び租税法律の規定は、死亡した自然人及び法人等についても、準用される（5項）。これは、存命の自然人の個人データ処理のみに適用されるGDPRの保護範囲を拡張したものである<sup>(34)</sup>。

## 5 刑事手続との関係

前述のとおり（2（2）参照）、租税秘密として保護されるべき保護データであっても、これを、租税犯罪に係る刑事手続又は租税秩序違反に係る過料手続において開披することは許容されており（租税通則法30条4項1号、2項1号b）、更に、保護データが租税犯罪若しくは租税秩序違反に係る手続において得られた場合、又は租税法上の義務に基づかず若しくは供述拒否権の放棄の下で得られた場合、これを、租税犯罪以外の犯罪に係る刑事手続において開披することも許容されている（4項4号）。これに対し、租税法上の義務に基づいて得られた保護データを租税犯罪以外の犯罪に係る刑事手続において開披することは、原則としてやむを得ない公共の利益がない限り、許容されていない（4項5号参照）。

このように、租税秘密は租税犯罪については原則として、租税犯罪以外の犯罪については所定の条件のもと例外的に、刑事手続における活用が許容されている。ここで、租税手続と刑事手続の関係については、租税通則法

393条により、更に以下のとおり規定されている<sup>(35)</sup>。

まず、同条1項は、租税犯罪（又は租税秩序違反）との関係で、租税手続における強制措置（Zwangsmittel）<sup>(36)</sup>の許否及び税務官庁の教示義務について定める。即ち、租税手続及び刑事手続における納税義務者及び税務官庁の権利及び義務は各手続に関する規定に従う。ただし、租税手続における納税義務者に対する強制措置は、それにより自己の犯した租税犯罪又は租税秩序違反について責任を問われるおそれがある場合、許されない。これは、当該行為について納税義務者に対する刑事手続が開始される場合、つねに妥当する。納税義務者は、以上の法状況について、その原因がある場合、教示を与えられなければならない（1項）。

これは、納税義務者に自己負罪のおそれがある場合、租税手続における強制措置に基づく開示義務を免除するとともに、税務官庁に対しその旨教示する義務を負わせる趣旨の規定であり、2項とともに自己負罪拒否特権（Nemo-tenetur-Grundsatz）について法律の保障を与えるものである<sup>(37)</sup>。そのため、まず、自白（租税通則法371条）その他自発的な供述は、同規定による保障の射程外となる<sup>(38)</sup>。また、本規定は、（強制措置に基づく）開示義務を免除するのみであり、不開示という事実を推計課税（162条）等で不利益に評価することは許容されている<sup>(39)</sup>。

このとき、教示義務違反の効果について、従来の判例法理では、教示義務違反に基づいて得られた知識（Erkenntnisse）の利用禁止（Verwertungsverbot）は、刑事訴訟法136a条に違反して例えば被疑者の協力義務等に関する欺罔に基づいて得られた供述等についてのみ妥当するとされていた<sup>(40)</sup>。これに対し、まず、刑事訴訟法136条1項2号に基づく教示義務違反について、以上の判例法理は修正されることとなり<sup>(41)</sup>、現在では、黙秘権に関

する教示義務違反に基づいて得られた供述について、被疑者が黙秘権を了知していた場合又は当該供述の利用について異議を唱えない場合を除いて、利用禁止が妥当すると考えられている。他方、刑事手続開始前における納税義務者の地位は、刑事訴訟法 55 条により証言拒絶権を有する証人の地位と同様であると考えられることができるため、証言拒絶権に関する教示義務違反に基づいて得られた証言について、仮に被告人との関係では利用禁止が否定されるとしても<sup>(42)</sup>、証人本人との関係では利用禁止が妥当するという通説的な見解を前提とすれば、租税通則法 393 条 1 項に基づく教示義務違反についても原則として利用禁止が妥当すると考えられているようである<sup>(43)</sup>。

次に、同条 2 項は、租税犯罪以外の犯罪との関係で、租税手続において納税義務者により示された事実又は証拠の利用可能性について定める。即ち、検察官又は裁判所が刑事手続において、租税行為 (Steuerakt)<sup>(44)</sup>により、納税義務者が税務官庁に対し刑事手続開始前又は刑事手続開始前であることを知らずに租税法上の義務に基づいて開示した事実又は証拠を知った場合、当該知識は当該者の租税犯罪以外の犯罪の追及のために利用してはならない。ただし、当該犯罪の追及についてやむを得ない公共の利益 (30 条 4 項 5 号) がある場合、この限りでない (2 項)。

これは、租税秘密の保護と納税義務者の協力義務との調整に係る規定であり、刑事手続における自己負罪拒否特権について法律の保障を与えるものである。そもそも前述のとおり、租税秘密として保護されるべき保護データは、租税犯罪以外の犯罪については原則として刑事手続における活用が禁止されている (30 条 4 項各号参照)。本規定は、同様の趣旨を、納税義務者の協力義務との関係で明確にしたものである。即ち、本規定は、まず、納税義務者の協力義務を免除する趣旨でない。

自己負罪拒否特権の保障という趣旨によれば、協力義務に基づいて得られた保護データに係る刑事手続における活用を禁止すれば足りるからである。また、協力義務に違反して虚偽の事実又は証拠が開示された場合、本規定の対象外である。なお、本規定による利用禁止の射程については、開示された事実又は証拠それ自体の証拠としての利用禁止に止まるか、当該事実又は証拠に基因する捜査において得られた事実又は証拠という包括的な利用禁止 (Fernwirkung/Frühwirkung) まで含むか争いがある<sup>(45)</sup>。

最後に、同条 3 項は、同条 2 項と反対に、刑事手続において得られた知識の租税手続における利用可能性について定める。即ち、税務官庁又は検察官が刑事捜査の枠組みで適法に得た知識は、租税手続において利用することができる。これは、信書、郵便及び電気通信の秘密に属する知識についても、税務官庁が当該知識を刑事捜査の枠組みで適法に得た場合又は刑事訴訟法の規定により税務官庁に対する情報提供が許されている場合、妥当する (3 項)。

これは、刑事手続において通信傍受により得られた記録について、法律の根拠 (授權規範) がないことを理由として、租税手続における利用可能性を否定した連邦財政裁判所判決<sup>(46)</sup>を踏まえて、従来の実務を一般的に追認する形で立法化された規定である<sup>(47)</sup>。ただし、傍受の過程で偶然に得られた (= 刑事訴訟法 100a 条に掲げられた構成要件に関連のない) 知識については、利用可能性が否定される<sup>(48)</sup>。

なお、通説及び判例によれば、立法化の前後を通じて、刑事手続における違法がある場合でも、当該違法が重大又は故意に基づくものでない限り、利用可能性は否定されないと解釈されている<sup>(49)</sup>。また、これに関連して、税務調査における単なる違法があるのみでは、利用可能性は否定されないと解釈されている<sup>(50)</sup>。

## 6 日本法への示唆

以上のとおり、本報告は、ドイツ法における租税秘密という制度の概要とともに、それと GDPR における個人データ処理という概念の関係についても紹介した。本報告の研究は、依然として不十分なものであるが、日本法との関係で、少なくとも以下の示唆は得られると考えられる。

ひとつは、租税情報の保護に係る制度全体の構造的な理解に関する示唆である。ドイツでは、租税通則法 30 条 1 項により、「公職担当者は租税秘密を遵守しなければならない」という原則的な規定が置かれた上で、同条 2 項により、租税秘密として保護されるべき法益及びそれに応じた違反行為が類型化されており、同条 4 項以下により、外形的には違反行為に該当する行為を正当化する事由が規定されている（2 (2) 及び 3 参照）。これは、刑法理論における構成要件及び違法性阻却事由という判断の構造と同型であり、租税秘密の侵害に該当する行為の判断について明晰性をもたらしている。

これに対し、日本では、租税公務員の守秘義務として、国税（地方税）に関する調査等の事務に従事している者又は従事していた者が、その事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用（窃用）したとき 2 年以下の懲役又は 100 万円以下の罰金に処する旨が定められており（税通 127 条、地税 22 条）、一般公務員の守秘義務として、職員又はその職を退いた者が、職務上知ることのできた秘密を漏らしたとき 1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金に処する旨が定められている（国公 100 条 1 項、109 条 12 号、地公 34 条 1 項、60 条 2 号）。他方、令和 3 年法律第 37 号による改正後の新個人情報保護法 67 条（旧行個法 7 条）では、従事者の義務として、その業務に関して知り得た個人情報の内容のみだりに他人に知らせ、又は不当な目的に利用してはならない旨が定められており、これに

違反する行為のうち所定のもは同法 176 条又は 178 条に基づく処罰の対象となる。国家公務員法 100 条 1 項にいう「秘密」の意義については、「非公知の事項であって、実質的にもそれを秘密として保護に値すると認められるものをいう」と制限的に理解されているため<sup>(61)</sup>、個人情報保護法に基づく従事者の義務は、個人情報である限り非公知であるか否か問われないという意味で、少なくとも一般公務員の守秘義務よりも拡張されている<sup>(62)</sup>。しかしながら、以上の義務に外形的には違反する行為を正当化する事由については、例えば国税通則法において網羅的に列挙されるという立法技術は採用されておらず、そもそも法理論としても違反行為と正当化事由という判断の構造は確立されていない。そのため、例えば個人情報については個人情報保護法 69 条（旧行個法 8 条）により、OECD8 原則に従い、原則として法令に基づく場合及び本人の同意がある場合のほか目的外利用を禁止する旨が定められており、個人番号の利用については個人番号法 9 条及び別表 1 により、特定個人情報の提供については同法 19 条及び別表 2 により、それぞれ許容される場合が限定列挙されるなど、情報の内容に応じて個別法律における個別規定による規制が散在するという法状況であり、租税情報の保護に係る制度全体の見通しは困難を極めている。

もうひとつは、租税手続と刑事手続、あるいは税務調査と犯則調査及び刑事手続における情報連携の限界に関する示唆である。日本では、質問検査権等の「当該職員又は国税局長の権限は、犯罪調査のために認められたものと解してはならない」（国税通則法 74 条の 8）という規定があるのみであり、当該規定が制定される前の判例法理により、税務調査を端緒とする犯則調査への移行は許容されること<sup>(63)</sup>、質問検査権等の行使にあたり「取得収集される証拠資料が後に犯則事件の証拠として利用されることが想定できたとしても、そ

のことによって直ちに、〔当該〕権限が犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使されたことにはならない」こと<sup>(54)</sup>、その結果、税務調査により得られた資料を犯則調査に係る臨検捜索差押許可状の疎明資料として利用できることが明らかにされているのみである<sup>(55)</sup>。このうち、後者の判例法理に対しては、税務調査により得られた資料は疎明資料及び証拠資料として利用できず、租税職員の守秘義務は公務員の告発義務（刑訴 239 条 2 項）に優先するという有力な主張が示される一方<sup>(56)</sup>、刑事訴訟法学の立場から、刑事捜査と区別される犯則調査の制度趣旨を踏まえて判例法理を正当化する主張も示されている<sup>(57)</sup>。

これに対し、ドイツでは、税務調査から租税犯罪に係る刑事手続等への移行は許容される一方、租税犯罪以外の犯罪に係る刑事手続等への移行は原則として禁止されるという犯罪行為の法的性質に応じた分析的な制度が形

成されている。他方、租税手続における強制措置（強制金、代執行、及び間接強制）は、それにより自己の犯した租税犯罪等について責任を問われるおそれがある場合は禁止されており、これを日本法に適用すれば、間接強制を伴う任意調査である税務調査において供述等を拒否することは犯則調査のおそれがある場合は許容されるという結論が導かれる。このように、租税手続と刑事手続の関係に係るドイツの法形成は非常に進んでおり、その法内容は、日本法の適切な理解及び発展にあたり裨益するところが大きいと考えられる。

以上のほか、例えば租税秘密として保護されるべき保護データのうち、個人データと営業秘密という保護法益の差異に応じて、要保護性の程度等においてどのような異別取扱いが図られているか、また、ドイツ情報法の体系における租税秘密の位置付けなど、本報告では検討できなかった事項も多い。引き続き今後の研究課題としたい。

<sup>(1)</sup> 本稿は、2022 年 2 月 18 日、オンラインで開催された税務研究会での報告原稿に大幅な加筆修正を行ったものである。また、本稿は、同時期の拙稿「租税情報の他の行政目的への活用可能性と法的限界」法律時報 94 巻 5 号（2022 年）26 頁と部分的に重複することをご容赦願いたい。

<sup>(2)</sup> 参照、谷口勢津夫『税法基本講義（第 7 版）』（弘文堂、2021 年）2 頁以下、三宅雄彦「租税国家原理とドイツ財政憲法の構造転換」法律時報 90 巻 2 号（2018 年）84 頁。Vgl. Josef Isensee, *Steuerstaat als Staatsform*, in: Rolf Stödter/Werner Thieme (Hg.), *Festschrift für Hans Peter Ipsen*, Tübingen 1977, 409.

<sup>(3)</sup> 租税（税務）情報の保護については、1976 年米国歳入法典 6103 条をおそらく外在的な契機として、日本でも議論の主題と認識されており、IC 技術の発達、情報公開法の制定、情報保護法制の整備等という社会環境の変化及び関連法制の動向に対応する形で、議論の蓄積が図られている。代表的な業績として、金子宏「納税者番号制度と納税者の秘密の保護」『所得課税の法と政策』（有

斐閣、1996 年）180 頁（初出 1978 年）、同「納税者番号制度の意義と機能」同 196 頁（初出 1993 年）、同「税務情報の保護とプライバシー」同 231 頁（初出 1994 年）、新井隆一「税務行政とプライバシー」ジュリスト増刊総合特集 33 号『日本の税金』（有斐閣、1984 年）114 頁、石村耕治『納税者番号制とプライバシー』（中央経済社、1990 年）、首藤重幸「税務情報の公開と保護」租税法研究 27 号（1999 年）1 頁、高橋祐介「納税者番号制度と納税者の秘密の保護」日税研論集 67 号（2016 年）183 頁、中尾真和「租税情報の取扱いにおける日本の現状」租税法研究 50 号（2022 年）157 頁。また、米国歳入法典 6103 条について、石川欽也「米国の税務情報保護規定に関する歴史的考察——内国歳入法典第 6103 条の改正経緯の検討を中心に」税大論叢 41 号（2003 年）289 頁、吉村政徳「行政内部における租税情報の共有と制限——アメリカにおける納税者番号（TINs）をめぐる議論を中心に」税大ジャーナル 14 号（2010 年）19 頁、西本靖宏「租税情報の保護と開示：アメリカ内国歳入法典 6103 条を参考として」法学

新報 123 卷 11=12 号 (2017 年) 313 頁。

- (4) 先駆的な論攷として、阿部泰隆「資産・取引の完全な把握と税制・福祉の総合政策」租税法研究 27 号 (1999 年) 71 頁。近年では、例えば、高橋祐介「社会保障と税の一体改革への影響」税研 170 号 (2013 年) 28 頁、浅妻章如「税務情報——マイナンバー、文書化等」ジュリスト 1483 号 (2015 年) 49 頁、野一色直人「デジタル社会における税務情報のデータ化の意義と課題」産大法学 55 卷 3=4 号 (2022 年) 745 頁。
- (5) なお、ドイツにおける租税個人番号の利用拡大をめぐる議論について、拙稿「租税情報の他の行政目的への活用可能性と法的限界——ドイツ法における議論」法律時報 1176 号 (2022 年) 26 頁、30 頁以下。日本における番号制度の成立に係る政治学的分析として、羅芝賢『番号を創る権力』(東京大学出版会、2019 年)。
- (6) なお、近年では、この伝統的な理解に代えて、情報自己決定権を、個人データの適正な取扱いを受ける権利として再構成する見解がドイツでは有力であり(實原隆志『情報自己決定権と制約法理』(信山社、2019 年)、山本隆司「行政の情報処理行為に適用される比例原則の意義と限界」大橋洋一=仲野武志編『法執行システムと行政訴訟』高木光先生退職記念論文集(弘文堂、2020 年) 155 頁)、日本でも、米国法を参照して同様の見解が有力に主張されている(音無知展『プライバシー権の再構成』(有斐閣、2021 年))。ただし、本報告は、情報自己決定権それ自体を考察の対象としない。
- (7) Verordnung (EU) 2016/679 (EU-Datenschutz-GrundVO; DSGVO) vom 27. 4. 2016, ABl. EU 2016 L 119/1.
- (8) Vgl. knapp Roman Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. Köln 2021 (nachfolgend „Tipke/Lang“ genannt), § 21 Rz. 19 ff.; ausführlich Klein, Abgabenordnung, 15. Aufl. München 2020, § 30 (nachfolgend „Klein“ genannt); Koenig, Abgabenordnung, 4. Aufl. München 2021, § 30; Klaus-Dieter Drüen, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Köln, § 30. 邦語の先行研究として、1977 年租税通則法 30 条(当時)の概要及び基本権との関係について、木村弘之亮「納税者番号制度と租税秘密の保護」税務弘報 37 卷 2 号 (1989 年) 6 頁、同「西ドイツ

における租税秘密」租税法研究 17 号 (1989 年) 87 頁。

- (9) „Die Amtspflicht sämtlicher Beamten der Finanzverwaltung erstreckt sich darauf, dass sie Verhältnisse eines Steuerpflichtigen, die sie dienstlich erfahren haben, strengstens geheimhalten und Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse, die sie in gleicher Weise erfahren haben, nicht unbefugt verwerten.“
- (10) 以上について、註とともに、拙稿・前掲註 1) 26 頁以下。
- (11) § 39 BRRG. ただし、現在は、州公務員地位法 (Gesetz zur Regelung des Statusrechts der Beamtinnen und Beamten in den Ländern (Beamtenstatusgesetz - BeamStG)) 37 条。
- (12) § 61 BBG.
- (13) Vgl. Becker/Riewald/Koch, a.a.O. (Fn. 9), § 22 Anm. 4.
- (14) その後、1977 年租税通則法 30 条に係る 1980 年代以降における連邦憲法裁判所の判例法律について、簡潔には、拙稿・前掲註 1) 27 頁以下。Vgl. Roman Seer, Datenschutz im Besteuerungsverfahren, in: Andreas Herlinghaus/Heribert Hirte/Hartwig Henze(Hg.), Festschrift für Wienand Meilicke, Baden-Baden 2010, 855; dens., Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Steuerverfahrensrechts, in: Klaus Dieter Drüen/Johanna Hey/Rudolf Mellinghoff (Hg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018, 2. Bd. Köln 2018, 1717; Wiss. Arbeitskreis „Steuerrecht“ (DWS), Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren, Berlin 2017.
- (15) 以上について、拙稿・前掲註 1) 27 頁。
- (16) 以上のうち、7 項は、(電子行政の推進に伴う) 2013 年改正により、新設された規定である。Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung sowie zur Änderung weiterer Vorschriften vom 25. 7. 2013, BGBl. I, 2749. また、2 項、4 項、6 項 1 文、7 項 1 文、及び 8 項ないし 11 項は、2016 年 EU 一般データ保護規則に対応した国内的措置として、2017 年改正により、新設又は修正された規定である。Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer

Vorschriften vom 17. 7. 2017, BGBl. I, 2541.

その他、近年の改正として、4 項 3 号、5 項及び 10 項は、2016 年 EU 指令 (Richtlinie (EU) 2016/680 vom 27. 4. 2016, ABL. L 119, 89) に対応した国内的措置として修正されている。

Zweites Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz EU (2. DSAnpUG-EU) vom 20. 11. 2019, BGBl. I, 1626. また、2 項 1 号 c 及び 4 項 2b 号も、同年の改正により、修正されている。Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. 12. 2019, BGBl. I, 2451.

(17) Vgl. *Klein*, § 30 Rn. 71 f.

(18) 具体的な個別規定の例については、vgl. *Klein*, § 30 Rn. 107 ff.

(19) Vgl. *Klein*, § 30 Rn. 159 f.

(20) BFH-Beschluss vom 15. 1. 2008 – VII B 149/07, BStBl. 2008, 337. Vgl. ferner *Klein*, § 30 Rn. 182 ff.

(21) BVerfG-Beschluss vom 27. 4. 2010 – 2 BvL 13/07, wistra 2010 341.

(22) BGH-Urteil vom 2. 12. 2005 - 5 StR 119/05, BGHSt 50, 299.

(23) BGH-Urteil vom 26. 4. 2001 – 5 StR 587/00, BGHSt 47, 8.

(24) BFH-Urteil vom 8. 2. 1994 - VII R 88/92, BStBl. 1994, 552.

(25) その他、将来的な課税及び徴収の公平を図る場合 (88a 条)、国際的な行政及び司法共助 (117 条) のほか、配賦手続 (187 条) 及び執行手続 (249 条 2 項) でも第三者の保護が図られるべき例外的な場合において、正当化事由が認められている。

(26) 参照、拙稿「ドイツにおける租税確定手続」日税研論集 71 号 (2017 年) 282 頁以下。

(27) 参照、同 284 頁以下。

(28) Vgl. BT-Drucks. 15/4050.

(29) ただし、課税権はあくまで国家高権であり、例えば教会は教会税に係る課税権の行使を委任されているにすぎない。BVerfG-Urteil vom 14. 12. 1965 - 1 BvR 413/60, BVerfGE 19, 206.

(30) Vgl. *Stefan Rütters*, Behördliche Mitteilungen nach § 31a AO und Freiheit vom Zwang zur Selbstbelastung, wistra 2014, 378.

(31) Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit

und illegalen Beschäftigung

(Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz – Schwarz ArbG) vom 23. 7. 2004, BGBl. I, 1842.

(32) Vgl. *Christian Höll*, Die Mitteilungspflichten bei Korruptionssachverhalten im Regelungsgefüge des Steuergeheimnis, ZIS 2010, 309; *Oliver Löwe-Krahl*, Der Finanzbeamte als Geldwäschekontrollleur?, PStR 2011, 63; *Frank*, Neue Entwicklungen zur Geldwäscheprävention durch die Finanzbehörden, StW 2012, 134.

(33) 以上について、註とともに、拙稿・前掲註 1) 28 頁以下。

(34) なお、29b 条 (個人データ処理) 及び 29c 条 (同再処理) の概要について、拙稿・前掲註 1) 29 頁以下。ただし、連邦財務省によれば、租税秘密との関係では、一般情報及びセンシティブ情報のいずれについても、同じ保護水準が適用されると考えられている。BMF v. 13.01. 2020 - IV A 3 - S 0130/19/10017 :004, BStBl I, 143, Rz. 21.

(35) Vgl. ausführlich *Klein*, § 393. 本規定を含む租税手続と刑事手続の関係について、特に自白 (租税通則法 371 条) 及び答弁取引に焦点を当てて、両手続の一体的解決という観点から検討を図る研究として、*Ulrich Pflaum*, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren, Diss. München, Berlin 2010.

(36) § 328 AO. 強制金、代執行、間接強制を指す。

(37) BVerfG-Urteil vom 21. 4. 1988, 2 BvR 330/88, wistra 88, 302.

(38) Vgl. zuletzt BGH-Beschluss vom 23. 5. 2019, 1 StR 127/19, StV 2019, 749.

(39) Vgl. *Klein*, § 393 Rn. 19 ff.

(40) BGH-Urteil vom 31. 5. 1968 - 4 StR 19/68, BGHSt 22, 170.

(41) BGH-Beschluss vom 27. 2. 1992 - 5 StR 190/91, BGHSt 38, 214.

(42) BGH-Urteil vom 27. Februar 1951 -1 StR 14/51, BGHSt 1, 39; BGH-Beschluss vom 21. 1. 1958 - GSt 4/57, BGHSt 11, 213; BGH-Urteil vom 13. 4. 1962 - 3 StR 6/62, BGHSt 17, 245.

(43) Vgl. *Klein*, § 393 Rn. 41.

(44) 租税行為とは、税務官庁の行為及び財政裁判所の手続行為を指し、税務官庁の租税刑事行為は原

則として含まれない。Vgl. *Klein*, § 393 Rn. 54.

- (45) Vgl. *Klein*, § 393 Rn. 51.
- (46) BFH-Beschluss vom 26. 2. 2001 – VII B 265/00, *wistra* 2002, 31.
- (47) Jahressteuergesetz vom 20. 12. 2007, *BGBII*, 3150.
- (48) BFH-Beschluss vom 24. 4. 2013 – VII B 202/12, *wistra* 2013, 402.
- (49) BFH-Urteil vom 15. 4. 2015 – VIII R 1/13, *wistra* 2015, 479.
- (50) BFH-Urteil vom 25. 11. 1997, VIII R 4/94, *BFHE* 184, 255; BFH-Urteil vom 4. 10. 2006, VIII R 53/04, *BFHE* 215, 12.
- (51) 最判昭和52年12月19日刑集31巻7号1053頁。
- (52) 参照、高橋滋＝斎藤誠＝藤井昭夫編著『条解行政情報関連三法』（弘文堂、2011年）533頁〔興津征雄〕。
- (53) 最決昭和51年7月9日集刑201号137頁。
- (54) 最決平成16年1月20日刑集58巻1号26頁。
- (55) なお、犯則調査については、告知義務はないものの、憲法38条1項による供述拒否権の保障が及ぶと解されている。最判昭和59年3月27日刑集38巻5号2037頁。
- (56) 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021年）996頁。
- (57) 笹倉宏紀『租税判例百選（第7版）』（有斐閣、2021年）242頁。