

EUにおけるデータ保護と租税に関する情報交換制度

高橋 里枝 (武蔵野大学 経営学部 准教授)

要約

本稿は、EUにおける租税に関する自動的情報交換とデータ保護法制を概観し、これらが両立するかどうかについて論ずるものである。金融商品・取引や多国籍企業の課税をめぐる環境の変化に伴い、OECDを中心として、情報交換の対象となる情報の範囲を拡大している。EUも、この動きに同調し、情報交換を定める税務執行共助指令を改正し続けている。他方、EUはデータ保護の権利を含む基本権を尊重している。2016年には急速な技術開発とグローバル化に対応するため新たなデータ保護法制（GDPR）が整備された。税務執行共助指令によれば、データ保護の権利を遵守することが明示されている一方で、課税に関する事項はデータ保護に関する権利または義務を制限することになる。本稿において、租税に関する自動的情報交換とデータ保護法制の展開を整理し、立法上および解釈における問題点を指摘する。

1. はじめに

本稿では、欧州連合（European Union; 以下「EU」という。）における直接税に関する情報交換制度と基本権の一つであるデータ保護の権利との関係からその課題を論ずる。

経済のグローバル化、さらにデジタル化が進む中で、国際租税法の分野において既存の枠組みで捉えることができない問題、すなわち国境を越えた脱税や租税回避行為、マネーロンダリング、テロへの資金提供等が増加している。OECDを中心に国際的な取り組みが強化されており、そのトレンドの一つに情報交換制度がある¹。EUも、租税分野において良好なガバナンスを促進するための行動（透明性、情報交換、公正な租税競争）を強化することを掲げている²。

直接税に関する情報交換を定める最初のEU立法は、1977年に発遣された「直接税分野における加盟国の権限ある当局による執行共助に関する理事会指令」³

である。2011年に廃止制定され⁴、その後5回にわたって部分改正がなされている。最も新しい改正指令（以下「DAC6」という。）⁵により、義務的開示に関する規定が加えられた。DAC6の前文では、これまでアグレッシブ・タックス・プランニング・アレンジメントに対応を重ねてきたがさらに透明性を高める必要があること、とくに脱税や租税回避を支援する仲介者にも厳しい措置を講じる必要があること、そして潜在的な上述のアレンジメントの情報を早期に入手することにより抑止効果をもたらす可能性があることが述べられている。

EUにおける指令は、加盟国を拘束するものの、国内実施する必要があり、その形式および手段は加盟国の裁量に委ねられている⁶。したがってDAC6についていえば、加盟国毎に、その内容、すなわち開示および交換される情報の範囲に異なる国内法が制定される可能性があると考えられる⁷。さらに、自動的情報交換に関しては、2回目の部分改正により、情報を報告する金融機関等は、データ主体⁸（報告対象者）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情報交換前に、情報が収集および交換されることを当該データ主体に通知すること、と規定された⁹。この規定は、DAC6においても引き継がれている。自動的情報交換の文脈において、報告者に課される通知義務について、どのように適用されるかは明確ではない¹⁰。

他方、ヨーロッパは、歴史的に基本権の尊重、さらに言えば人間の尊厳を基調としている。EUにおいても、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が定められている。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。）が施行された¹¹。GDPRは、1995年に発遣されたデータ保護指令¹²が廃止制定されたものである。GDPRの目的は、自然人の基本権と自由の保護、とくに個人データの保護の権利を保障することである。

GDPR第23条において、EU法または加盟国法は、基本権および自由の本質を尊重し、かつ、必要性和比例性を満たしている場合、税制上の問題のためにその権利を制限することができる旨定められている。同様に、DAC6の前文には、データ保護の権利を尊重することが述べられている一方、同25条1項には、課税に関する事項を含むEUおよび加盟国の重要な経済的または財政的利益を保護するために、その権利の範囲を制限することが可能である旨規定されている。

DAC 6 は立法行為の形式が指令であることから、加盟国によって情報交換の対象となる情報の範囲が異なる可能性があり、GDPR 第 23 条および DAC 6 第 25 条により留保される範囲も異なると考えられるのではあるまいか。加盟国によっては DAC 6 により導入した制度が、GDPR で保障されるデータ保護に抵触するのではないかとの疑問が生じる。

本研究の目的は、自動的情報交換と納税者のデータ保護の権利保障¹³が両立するか否かについて、上述した問題意識を背景として分析することである¹⁴。EU における議論を分析する本研究は、EU 域内のみならず、日本を含む第三国にも示唆を与えうると考えられる。なぜならば、GDPR は、EU 加盟国だけでなく第三国にも影響を及ぼしているからである¹⁵。実際に、日本の個人情報保護法は、GDPR の影響を受け、改正されている。それにも関わらず、日本において、租税に関するデータ保護の権利についての研究は皆無に等しいと思われる。このような未開拓の分野を研究対象とし、EU 域内における研究領域から日本を含む第三国と EU との関係に関する研究領域に拡大するため、本稿をその一つのステップとして位置づける。

2. EU における直接税に関する自動的情報交換

(1) 税務執行共助指令およびその後の部分改正の概要

2011 年税務執行共助指令 2011/16/EU¹⁶（以下「DAC」という。）の前文において、単独国家による租税制度では、二重課税、脱税及び租税回避を防ぐことはできず、結果として EU の域内市場の機能を危険にさらすことになるとし、直接税分野における共助が必要であると述べている。DAC 第 8 条は、金融情報以外の情報（給与収入、役員報酬、年金、保険並びに不動産の所有及びそこから生じる所得にかかる情報）の義務的な自動情報交換について定めている。DAC 第 3 条の定義によれば、自動交換とは、「事前に設定された定期的な間隔で、事前に要請することなく、事前に定義された情報を他の加盟国に送達することである。DAC 第 25 条¹⁷には、データ保護に関する規定が置かれている。「当該指令に基づくすべての情報交換は、データ保護指令を遵守するものとする。ただし、加盟国は、当該指令を正しく適用するために、データ保護指令第 10 条、11 条(1)、12 条および 21 条に規定されている義務および権利の範囲をデータ保護指令第 13

条1項(e)で言及されている利益を保護するために必要な範囲において、制限する」。データ保護指令第13条1項(e)で言及されている利益とは、課税に関する事項を含むEUおよび加盟国の重要な経済的または財政的利益である。

最初の部分改正は、2014年の理事会指令¹⁸（以下「DAC2」という。）による。当該改正は、国境を越えた脱税や租税回避の増加を受けて、米国による外国口座税務コンプライアンス法（the Foreign Account Tax Compliance Act: FATCA）を実施するための二国間自動情報交換協定の締結推進および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; 以下「CRS」という。）に対応するためになされた。DAC2により、DAC第25条に2項ないし4項が追加された。同3項は、上述した事前通知義務に関する規定であり、「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。

2015年の理事会指令¹⁹による改正により、国境を越える取引についてのルーリング及び移転価格税制に関する事前確認（Advance Pricing Arrangement: APA）について自動的情報交換を行う規定が追加された。

2016年の理事会指令²⁰により、多国籍企業の国別報告書が義務的自動的情報交換の対象とされた。これはBEPS行動計画13を反映している。

2016年の2番目の理事会指令²¹により、マネーロンダリング対策に関する改正がなされた。

このようにEUの税務執行共助指令は、OECDを中心とする国際的な基準を反映させるように改正がなされ、2018年の理事会指令（DAC6）において、BEPS行動計画12で勧告された義務的開示制度を取り入れた。義務的開示制度および自動的情報交換の対象となる情報の範囲およびその課題の分析については、別稿を期するとし、本稿ではDAC第25条3項に規定される「事前通知」について若干の分析を試みる。

「事前通知」に関する改正は、改正前の DAC に比べ、データ保護の権利を強化するものと評価できよう²²。EU 委員会が設立した金融情報の自動的情報交換に関する専門家グループ（以下「AEFI 専門家グループ」という。）²³は、2015 年に公表したレポートにおいて、プライバシーの権利およびデータ保護の権利に照らして、DAC 2 には深刻な懸念があると報告している。第一に、比例性原則にかなうかどうかの問題である。定められた目的を達成するために必要なデータであることを証明する必要がある、無差別で大量のデータの収集および転送は比例性原則に反する可能性がある。第二に、EU 加盟国以外の第三国は、適切なデータ保護と機密保持を実施していない場合がある。第三に、交換された情報が租税目的とは無関係である可能性がある。DAC 2 以降も、これらの問題を解決するような改正は行われていない²⁴。

（2）データ保護指令第 29 条作業部会の懸念

データ保護指令第 29 条により作業部会（以下「WP 29」という。）が設置された。WP 29 は、アドバイザーであり、独立して活動しなければならない。WP 29 は、GDPR 導入前の 2015 年に 2 つの文書を公表した。一つは、「租税に関する個人データの国家間の自動交換」²⁵についての文書であり、もう一つは、「租税に関する個人データの自動交換の文脈におけるデータ保護遵守を確保するための基準に関する加盟国のためのガイドライン」²⁶である。前者は、二国間条約または多国間条約ならびにその実施のための EU 法および加盟国法は、データ保護に関して適切かつ一貫した保護手段を確保する必要があることを強調して述べている。後者は、租税に関する自動的情報交換の文脈でデータ保護の要件を遵守するためのガイドラインであり、各加盟国の権限ある当局間での租税に関する個人データの自動的情報交換に必要な多くのデータ保護の方法を提供している。このような文書を公表した背景には、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いると考えられよう。さらに、WP 29 は、OECD に対して書簡で、CRS において想定されるデータ処理および交換を伴うメカニズムが基本権に及ぼす影響について強い懸念を示した。

3. EUにおけるデータ保護の権利

1995年に発遣されたデータ保護指令の一つの目的は、加盟国で提供される個人データの処理に関する個人の権利と自由、とくにプライバシーの権利の保護レベルの差異は、個人データの保護を妨げ、さらには経済活動の障害となり、競争を歪めることになるとして、加盟国間で一貫性のある仕組みを作ることであった²⁷。急速な技術開発とグローバル化に伴い、個人データの収集と共有の規模は大幅に拡大したことから、そのような状況に合わせ個人データの保護を強化するため、2012年にGDPR案が公表された。

データ主体に対する通知に関しては、データ保護指令第10条および11条、GDPR第13条および14条に規定されている（データ保護指令第11条およびGDPR第14条について記載を省略する）。

データ保護指令第10条 データ主体からデータを収集する場合の情報²⁸

加盟国は、管理者またはその代理人がその者自身に関するデータが収集されるデータ主体に対して少なくとも次の情報を提供しなければならないことを定めなければならない。ただし、データ主体がすでにその情報を得ている場合はこの限りでない。

- (a)管理者およびその代理人がいる場合はその身元
- (b)そのデータが予定されている処理の目的
- (c)次に示すような追加情報（追加情報は、データが収集される特定の状況を考慮して、データ主体に関して公正な処理を保証するために必要な場合に限る。）
 - ーデータの取得者または取得者のカテゴリ
 - ー質問に対する回答が義務的であるか自発的であるか、および回答しなかった場合にもたらされるであろう結果
 - ーデータ主体に関するデータにアクセスする権利およびそれを修正する権利があること。

GDPR第13条 個人データがデータ主体から収集された場合に提供されるべき情報²⁹

1. データ主体に関連する個人データがデータ主体から収集された場合、管理者は個人データを取得した時点で次のいずれかの情報もデータ主体に提供しなければならない。(a)(b)(d)(e)(f)につき省略する。
(c)予定されている個人データの処理の目的および処理の法的根拠
2. 前項にいう情報に加えて、管理者は個人データを取得した時点で、公正かつ透明な処理を確保するのに必要な次の追加情報をデータ主体に対して提供しなければならない。(a)(b)(c)(d)(e)(f)につき省略する。)
3. 管理者が、個人データを収集した以外の目的で個人データを追加で処理する予定がある場合、管理者はデータ主体に追加処理前に他の目的に関する情報および 2 項にいう関連する追加の情報を提供しなければならない。
4. 1 項から 3 項は、データ主体がすでに情報を受領している場合、またはその限りにおいて、適用しないものとする。

GDPR 第 13 条において、通知すべき情報についての詳細は省略したが、その内容は、より詳細かつ厳密になっている。とくに、本稿で論点としている「事前通知」について言えば、GDPR は明示的に通知の期限を規定している。このような通知すべき情報範囲の拡大は、新たな疑問を生じさせられると思われる。例えば、自動的情報交換の文脈において、脱税や租税回避防止目的以外の情報が収集され交換される場合、同 13 条 1 項(c)に適合させるために通知されることになるが、その場合の目的は何であるかとする疑問も生じる³⁰。

他方、データ保護の権利および義務の制限に関しては、データ保護指令第 13 条および GDPR 第 23 条に規定されている。

データ保護指令第 13 条 1 項(e)³¹ 適用除外および制限

加盟国は、次の事項を保護するために必要な場合は、6 条 1 項、10 条、11 条 1 項、12 条及び 21 条に規定された義務及び権利の範囲を制限する法的措置を採択することができる。

(e)通貨、予算及び課税に関する事項を含む加盟国又は EU の重要な経済的又は財政的利益

GDPR 第 23 条 1 項(e)³² 制限

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、金銭上、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財政的利益

データ保護指令第 13 条 1 項と GDPR 第 23 条 1 項の明らかな違いは、「必要性と比例性」の要件を明示しているか否かである。この点について、「必要性と比例性」の範囲はどの程度であるのかといった問題も考えうる。

4. データ保護と情報交換に関する判例

EU 司法裁判所ないし欧州人権裁判所³³において、納税者の権利が欧州人権条約および/または EU 基本権憲章に照らして争われた事件は複数存在する。データ保護に関する判例も蓄積されているところ、筆者の知る限り、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判決は未だ存在しない³⁴。本稿では、直接税に関する情報（課税所得に関する情報を含む）を交換する際の「事前通知」とデータ保護の権利にスマランダ・バラ事件判決³⁵を紹介する。

（1）事実関係

ルーマニアの税務当局（以下「ANAF」という。）は、自営業を営んでいるスマランダ・バラ氏の申告所得に関するデータ（以下「本件データ」という。）を国民健康保険基金（以下「CNAS」という。）に送信した。ルーマニアの法律によれば、公的機関は個人のデータを CNAS に転送する権限を付与されており、CNAS は個人が被保険者としての資格があるかどうかを決定することができる。この

場合におけるデータは、個人の識別（名前、個人 ID カード番号、住所）に関するものであり、獲得した所得に関するデータは含まれない。CNAS は本件データに基づき健康保険制度の拠出金の延滞金の支払いをバラ氏に要求した。バラ氏は、本件データの送信は、事前の明示的な同意なく、また事前に通知されることなくなされたこと、および CNAS において本件データが ANAF に提出した目的以外の目的で使用されることについて、データ保護指令に反するとして国内裁判所に出訴したところ、当該裁判所はデータ主体にその転送と処理について通知することなく、その後の処理のために行政機関が個人データを別の行政機関に転送することを禁じているかどうかについて、EU 司法裁判所に先決付託した。

（2）判旨

本件データは、「識別されたまたは識別可能な自然人に関する情報であることから、データ保護指令第 2 条(a)に規定される『個人データ』である。したがって、データが保持されているデータベースの管理を担当する機関である ANAF によるデータの転送と、その後の CNAS によるデータの処理の両方が、同条(b)における『個人データの処理』を構成する」³⁶。

次に、データ保護指令第 10 条に関して次のように判示した。「個人データの処理についてデータ主体に通知する要件は、データ主体によるアクセス権、データの修正権および異議申立権に影響を与えるため、より重要である」³⁷。「したがって、データ保護指令第 6 条に規定されている個人データの公正な処理の要件は、行政機関がデータ主体にそれらのデータを他の行政機関に転送することを通知するように要求している」³⁸。「本件訴訟の申立人が、個人データの転送について知らされていなかったことは明らかである」³⁹。健康保険の「被保険者として適格であるか否かを判断するために必要なデータには、課税所得がない者も適格被保険者となることができることもあり、・・・所得に関連するデータは含まれないことは明らかである」⁴⁰。EU 司法裁判所は、本件データの移転はデータ保護指令第 10 条にしたがって行われたとはいえないとした。

また、データ保護指令第 13 条に規定する適用除外要件に関して、「・・・転送する情報の定義およびその情報を転送するための詳細な取り決めは立法措置ではなく通達であったことは明らかである」⁴¹から、適用除外要件を充足してい

るとはいえないとした。

最後に、データ保護指令第 11 条に関しては、「CNAS がデータ保護指令第 11 条 1 項に定める情報をデータ主体に提供しなかったことは明らかである」と判示した。

以上のように、データ保護指令は、加盟国の行政機関が、データ主体にその転送または処理について通知することなく、個人データを他の行政機関に転送し、その後の処理を行うことを許可する国内措置を排除すると結論づけた。

(3) 若干の考察

本判決は、国内の行政機関から他の行政機関への情報送信であるとはいえ、EU 司法裁判所はデータ保護指令第 11 条および第 13 条の解釈において重要な判断を示したと言えよう。

第一に、異なる EU 加盟国の権限ある当局間での租税に関する情報の自動的交換に関する現行制度（DAC ないし DAC 6）において、脱税や租税回避防止目的ではなく、自動的に租税に関する情報を交換する場合に、「事前通知」が必要であること⁴²、および目的を達成するために必要なデータであること（すなわち、比例性原則にかなっていること）が、データ保護の観点から必要とされる要件であると導くことも可能ではあるまいか。後者については、AEFI 専門家グループの懸念事項の一つに係る。この比例性原則については、WP29 も 2015 年の文書において言及している。2014 年の Digital Rights Ireland (Joined Cases C-293/12 and C-594/12) 事件判決⁴³において、EU 司法裁判所は、データ保全期間が厳格に必要であるという客観的基準がないと判示し、比例性原則に反していると結論づけた。加盟国の問題の措置が、比例性原則を遵守しているか否かの立証責任は加盟国が負う。

第二に、データ保護に関する権利または義務について、適用除外または制限が認められるためには、行政の内部通達ではなく立法措置によらなければならないことが明らかとなった。この点について、国家間の自動的情報交換の場合は、租税条約等にその法的根拠が置かれている。

5. おわりに

本稿では、EUにおける租税に関する自動的情報交換とデータ保護法制を概観し、これらの関係から立法上および解釈における問題点を指摘した。

最初に、いくつかの問題点を挙げた。DACは指令であることから、加盟国内で実施する必要がある、その形式および手段は加盟国の裁量に委ねられている。その結果として、加盟国によって、その内容、すなわち開示および交換される情報の範囲に差異があると考えられる。次に、DAC 2による部分改正で導入された事前通知について、どのように適用されるかという疑問点を指摘した。さらに、GDPR第23条およびDAC第25条1項に規定されるデータ保護の権利または義務の制限の範囲の問題がある。

事前通知に関する改正は、改正前のDACに比べ、データ保護の権利を強化するものと考えられる。AEFI専門家グループは、データ保護の権利の観点からは、当該改正は不十分であると評価している。とくに、比例性原則については、自動的情報交換の文脈において重要な問題となりうる。すなわち、無差別で大量のデータの収集および転送は、比例性原則に反する可能性がある。

2016年に発遣されたGDPR（2018年発効）は、事前通知についてより詳細に規定しており、新たな疑問を生じさせると思われる。例として、個人データの処理（収集および転送など）の目的を通知する必要があるが、その目的が脱税・租税回避防止目的以外の目的の場合である。

また、GDPR第23条の制限の適用要件に、「必要性と比例性」が明示されたことにより、その範囲はどの程度であるのかとする問題も考えうる。

自動的情報交換とデータ保護の権利の関係においては、本稿で指摘した問題以外にも多くの論点があると思われる⁴⁴。現時点では、本稿で指摘した問題についても十分な考察ができていないが、今後、EU加盟国間だけでなく、EUと第三国との間の問題についても考察したい。

最後に、GDPR第22条について触れておく。同条1項は、「データ主体は、自らに関する法的効果を生じさせるまたは同様に重大な影響をもたらすプロファイリングを含む自動処理に基づく決定をされない権利を有する」と定めている。同条2項は、1項の適用除外事項を定めており、その(b)には、脱税や租税回避の監視および防止が含まれる。例えば、ビッグデータおよびアルゴリズムにより租税情報や金融情報を大量に収集および蓄積できるようになった今日において、

これらのデータについてアルゴリズムを利用して個人のプロフィールを作成することが考えられる。この場合において、脱税や租税回避を監視および防止するために行われるプロファイリングは認められるが、それ以外の目的で行われるプロファイリングは GDPR に反することになる。

注釈

¹ OECD は、2000 年に租税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラムを組成し、2002 年には OECD モデル租税情報交換協定 (OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters) を公表した。2008 年の世界金融危機、スイス UBS 事件などを契機として、いわゆるタックス・ヘイブンといわれる国や地域を含め、各国の税務当局間で納税者情報の交換が活発に行われるようになった。さらに、2014 年には非居住者金融口座情報を租税条約等に基づいて自動情報交換するための共通報告基準を公表した。また、欧州評議会・OECD による「租税に関する相互行政支援に関する条約」について、2011 年以降、これらの加盟国以外の国も締結できるようになった。租税条約等に基づく情報交換に言及している文献として、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 4 号、253-309 頁 (2011 年)、租税に関する相互行政支援に関する条約について、増井良啓「マルチ税務行政執行共助条約の注釈を読む」租税研究 775 号、253-291 頁 (2014 年)。

² Council of the European Union Press Release, 2866th Council Meeting, Economic and Financial Affairs (8850/08 (Presse 113), Brussels, 14 May 2008); Commission Communication, Promoting Good Governance in Tax Matters (COM/2009/201 final, Brussels, 28 April 2009). See also, Panayi, Hji, Christiana, *Advanced Issued in International and European Tax Law*, Oxford 2015, Chapter 1.

³ Council Directive 77/799/EEC of 19 Dec.1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, OJ L 336, 27.12.1977, pp. 15-20.

⁴ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, [2011] OJ L 64, pp. 1-12.

⁵ Council Directive 2018/822/EU of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, [2018] OJ L 139, pp. 1-13. 当該指令は、2011年に新たに発遣された指令を含め6番目の指令となることから、多くの海外文献において「DAC 6」と通称されている。

⁶ EU 機能条約第 288 条 3 項。

⁷ See e.g. Casi-Eberhard, Elisa et al., One Directive, Several Transpositions: A Cross-Country Evaluation of the National Implementation of DAC 6, 13 World Tax Journal 63 (2021).

⁸ データ保護指令第 2 条(a)および GDPR 第 4 条(1)：個人データとは、識別されたまたは識別可能な自然人（データ主体）に関する全ての情報をいう。

⁹ Art. 1(5)(b) of Council Directive 2014/107.

¹⁰ Panayi, Hji, Christiana, Current Trends on Automatic Exchange of Information、Singapore Management University School of Accountancy Research Paper Series No.2016-S-43, p. 10.

¹¹ 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.

¹² 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.

¹³ 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」。プライバシー権と情報交換に関して、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。

¹⁴ 情報交換には、自動的情報交換制度、要請に基づく情報交換および自発的情報交換の3つの形態がある。また、義務的開示制度とデータ保護の権利については、大野雅人「DAC 6: EUの義務的開示制度 —納税者の権利保護及びEU一次法との交錯—」租税研究 849号、204-239頁（2020年）。

¹⁵ EUの規制政策は、EU域外にも影響を及ぼしていることについて、Bradford, Anu, *The Brussels Effect: How the European Union Rules the World*, Oxford 2020.

¹⁶ *Supra* note 4.

¹⁷ DAC 2により2項ないし4項が追加され、DAC第25条は、第25条1項となった。

¹⁸ 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.

¹⁹ Council Directive 2015/2376/EU amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, [2015] OJ L 332, pp. 1-10.

²⁰ Council Directive 2016/881/EU amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, [2016] OJ L 146, pp. 8-21.

²¹ Council Directive 2016/2258/EU of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities, [2016] OJ L 342, pp. 1-3.

²² 同旨として、Baker, Philip and Pistone, Pasquale, BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations, 25 *EC Tax Review* 335, 344 (2016); Schaper, Marcel, Data Protection Rights and Tax Information Exchange in the European Union: An Uneasy Combination, 23 *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 514, 526 (2016).

²³ https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/tax-co-operation-and-control/general-overview/commission-expert-group-automatic-exchange_en, last visited 9 September, 2021.

²⁴ Ibid, p. 527. Schaper 博士は、WP29 によるデータ保護の権利に関する問題は DAC 2 において十分に解決されていないことは明らかであると述べている。

DAC 2 以降 DAC 6 までデータ保護に関する改正はない。

²⁵ Article 29 Data Protection Working Party, Statement of the WP29 on automatic inter-state exchanges of personal data for tax purposes, WP230 (2015).

²⁶ Article 29 Data Protection Working Party, Guidelines for Member States on the criteria to ensure compliance with data protection requirements in the context of the automatic exchange of personal data for tax purposes, WP234 (2015).

²⁷ Supra note 1 2, (7); supra note 11 (3); 宮下・前掲注 1 3) 5 頁。

²⁸ 邦訳は、消費者庁「個人情報保護制度における国際的水準に関する検討委員会・報告書」の参考資料である堀部政男研究室仮訳による。

²⁹ 邦訳につき、宮下・前掲注 1 3)。

³⁰ 同旨として、Baker, Philip, Privacy Rights in an age of transparency: a European perspective, 82 Tax Notes Int. 583, 586 (2016). フィリップ氏は、本論文で自動的情報交換とデータ保護の権利の関係について、多くの疑問を呈している。

³¹ 邦訳につき、前掲注 2 8)。

³² 邦訳につき、宮下・前掲注 13)。

³³ 高橋・前掲注 13) 103 頁。

³⁴ See also, Wöhrer, Viktoria, Data Protection and Taxpayers Rights Challenges created by Automatic Exchange of Information, Amsterdam 2018, p. 343.

³⁵ Case C-201/14, Smaranda Bara, ECLI:EU:C:2015:638.

³⁶ Smaranda Bara [2015] para. 29.

³⁷ Smaranda Bara [2015] para. 33.

³⁸ Smaranda Bara [2015] para. 34.

³⁹ Smaranda Bara [2015] para. 35.

⁴⁰ Smaranda Bara [2015] para. 37.

⁴¹ Smaranda Bara [2015] para. 40.

⁴² 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). 本判決は、明らかに異なる税務当局間での租税に関する

る情報を自動的に交換するために現在導入されているシステムに重大な影響を及ぼす、と述べている。

⁴³ Joined Cases C-293/12 and C-594/12 Digital Rights Ireland and Seitlinger and Others, EU:C:2014:238.

⁴⁴ Supra note 30.