

国立国会図書館 調査及び立法考査局

Research and Legislative Reference Bureau
National Diet Library

論題 Title	税務面で非協力的な国・地域に対する EU の施策—タックス・ヘイブンのブラックリスト作成—
他言語論題 Title in other language	Measures of the European Union against Non-cooperative Tax Jurisdictions: Making the Blacklist of Tax Havens
著者 / 所属 Author(s)	加藤 浩 (Kato, Hiroshi) / 国立国会図書館調査及び立法考査局専門調査員 財政金融調査室主任
雑誌名 Journal	レファレンス (The Reference)
編集 Editor	国立国会図書館 調査及び立法考査局
発行 Publisher	国立国会図書館
通号 Number	791
刊行日 Issue Date	2016-12-20
ページ Pages	1-19
ISSN	0034-2912
本文の言語 Language	日本語 (Japanese)
摘要 Abstract	EU は、タックス・ヘイブンをめぐる租税回避の防止対策の一環として、税の優良なガバナンス基準等を活用して、加盟国共通のブラックリストの作成に初めて着手した。

*掲載論文等のうち、意見にわたる部分は、筆者の個人的見解であることをお断りしておきます。

税務面で非協力的な国・地域に対する EU の施策 —タックス・ヘイブンのブラックリスト作成—

国立国会図書館 調査及び立法考査局
専門調査員 財政金融調査室主任 加藤 浩

目 次

はじめに

I リスト作成までの最近の歩み

- 1 「法人課税に関する行動計画」とリスト作成
- 2 「租税回避防止対策パッケージ」とリスト作成

II 「対外税務戦略」とタックス・ヘイブンのブラックリスト

- 1 ブラックリスト作成の意義
- 2 ブラックリスト作成における EU 理事会の関与
- 3 リスト作成の手順
- 4 リスト作成に対する論評等

III その他の最近の租税回避防止対策

- 1 マネーロンダリング防止・テロ資金供与防止対策等との関連
- 2 会計指令の改正案

IV OECD における最近の取組

おわりに

要 旨

- ① 多国籍企業や富裕層が、軽課税あるいは無税の国・地域（タックス・ヘイブン）に利益を移転して、実際の経済活動を展開する国での租税負担を回避しようとする行動等が問題となっている。
- ② 各国の税収減につながり、市民の公正・公平な税負担を求める感情にも影響を与えるからである。
- ③ EU では、租税回避等を防止する対策の一環として、税務面で非協力的な国・地域に関する EU 共通のリストの作成に乗り出した。タックス・ヘイブンのブラックリストと呼び得るものである。
- ④ EU は、加盟国の課税ベースを浸食する濫用的な租税回避等に一層有効に対処する必要があると考えている。EU 共通のタックス・ヘイブンのブラックリスト作成は、加盟国が、税務面で非協力的な国・地域に対して協同して立ち向かうことを強調するものである。
- ⑤ リスト作成に当たっては、対内・対外投資や金融活動の規模に関するデータ等に加えて、税に関する情報交換に応じるか、税制で差別的な優遇措置を採っていないか、OECD が進める「税源浸食と利益移転」（BEPS）対策に沿った行動を採っているか等の、税の優良なガバナンス基準を活用している。
- ⑥ EU では、リスト作成作業と並行して、リスト掲載候補となる国・地域と対話を行い、税の優良なガバナンス基準を受容するように誘導する活動を行っていく。
- ⑦ OECD でも、EU と類似したリストの作成作業が進行している。

はじめに

近年、多国籍企業や富裕層による、国際的な税制の間隙を突いて税負担を回避・軽減する行動（租税回避）が大きな問題となっている。この行動には、例えば軽課税あるいは無税の国・地域（タックス・ヘイブン（tax haven）⁽¹⁾）に利益・資産を移転し、実際の経済活動を展開する国での課税を逃れようとする行動などが含まれる。

このような状況は、先進国を中心に、本来獲得可能な税収の確保が困難となる事態を生み出している。例えば、経済協力開発機構（Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD）は、全世界における租税回避の影響として、法人所得に係る税収の損失が 1000～2400 億ドル（約 10 兆 5000 億～25 兆 2000 億円）に上ると試算している⁽²⁾。また最近では、国際連合の人権理事会（United Nations Human Rights Council）の専門家グループが、タックス・ヘイブンに設立した法人を利用する等の租税回避によって蓄積された個人の保有資産が合計で 7～25 兆ドル（約 700 兆～2500 兆円）に上り、各国が数千億ドルの税収を失っているとの推計を明らかにした⁽³⁾。

さらに、いわゆる「パナマ文書」の公開で、有力な政治家やその関係者等が、軽課税あるいは無税の国・地域に所得や資産を蓄積していたと報じられ、公平・公正な税負担を求める観点から大きく問題視される事件もあった⁽⁴⁾。

このような問題は、「税源浸食と利益移転」（Base Erosion and Profit Shifting: BEPS）と呼ばれる。そして、この問題の解決のために、税制上の国際的な協力の枠組みを構築する必要性が広く各国で認識され、共有されるようになってきている。OECD は、G20（主要 20 か国）と協同して BEPS プロジェクト⁽⁵⁾を開始し、課税を逃れる意図での利益移転に対抗する有効な施策等について分析・研究を進め、2015 年 10 月に最終報告書を公表した⁽⁶⁾。

* 本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は 2016 年 11 月 1 日である。

- (1) 租税回避地と訳される場合もある。タックス・ヘイブンに関する定義は様々であるが、一般には、所得に対して軽課税あるいは無税の国・地域を指すことが多い。また、法人の設立・運営・清算が容易、企業秘密が確保しやすい等の特徴を備えると言われる。山口和之「タックス・ヘイブン規制の強化」『レファレンス』706 号, 2009.11, p.56. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_999576_po_070603.pdf?contentNo=1> 等を参照。
- (2) OECD, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11: 2015 Final Report*, Paris: OECD Publishing, 2015, pp.79-248. Keepeek.com website <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page1>
- (3) “Bahamas leaks: What else do we need to know to take action? UN rights experts ask,” 6 October 2016. United Nations Human Rights Office of High Commissioner website <<http://ohchr.org/EN/NewsEvents/Pages/DisplayNews.aspx?NewsID=20644&LangID=E>>; “After disclosure on Bahamas tax havens, UN experts urge governments to take action,” 6 October 2016. United Nations website <http://www.un.org/apps/news/story.asp?NewsID=55226#.V_8Ns0-Cjix>; 「租税回避地に 700 兆～2500 兆円 個人資産 国連が推計」『毎日新聞』2016.10.8.
- (4) パナマの法律事務所「モサック・フォンセカ」（Mossack Fonseca）から顧客情報を含んだ膨大な文書ファイルが流出し、2016 年 4 月に内容が暴露された事件。各国の有力な政治家や財界人、その近親者等が、タックス・ヘイブンにペーパーカンパニー等を設立し多額の資産を保持していたことが、国際調査報道ジャーナリスト連合（International Consortium of Investigative Journalists: ICIJ）によって報道された。「パナマ文書 過度な節税実態明らかに（きょうのことば）」『日本経済新聞』2016.7.2; ICIJ, “Panama Papers.” <<https://panamapapers.icij.org/>> 等を参照。
- (5) “Base erosion and profit shifting.” OECD website <<http://www.oecd.org/tax/beps/>> にその活動内容が掲載されている。
- (6) 最終報告書は、行動 1 から行動 15 までのレポート等から成る。詳細については、“BEPS Actions.” OECD website <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>> を参照。

欧州連合 (European Union: EU) においては、スターバックス (Starbucks Corporation) 等の多国籍企業が事業を広く展開しつつも応分の納税をしていないという批判があり、政治問題になってきた。欧州では、そもそも多国籍企業について、NGO を中心に批判的な視点で捉える風土があり、企業が公正な負担をしているかどうかに対する関心が強いと言われている。企業の税務ポリシーや納税という行為を、当該企業の社会的責任の一環として考える動きが、以前から存在していた。⁽⁷⁾

こうした状況の下、EU の行政執行機関である欧州委員会 (European Commission) は、2016 年 1 月 28 日、租税回避防止に係る政策パッケージ (以下「租税回避防止対策パッケージ」) を公表した⁽⁸⁾。この政策パッケージには、関連する EU 法の改正案や今後採るべき諸施策を盛り込んでいる。

特にタックス・ヘイブンに関しては、税務面で非協力的な国・地域 (non-cooperative tax jurisdictions) に関する EU 共通のリスト (タックス・ヘイブンのブラックリスト) の作成を、施策の 1 つとして打ち出している。そして、リスト作成の作業は、現在進行中である。

本稿は、この税務面で非協力的な国・地域に関する EU 共通のリスト作成について紹介するものである。なお、EU においてリスト作成と並行して行われている、その他の租税回避防止対策についても、必要に応じて記述する。

I リスト作成までの最近の歩み

1 「法人課税に関する行動計画」とリスト作成

欧州委員会は、「租税回避防止対策パッケージ」を公表する 7 か月前、2015 年 6 月 17 日に「法人課税に関する行動計画」⁽⁹⁾ (以下「行動計画」) を公表した⁽¹⁰⁾。本節では、行動計画の枠組みと、税務面で非協力的な国・地域のリストの取扱いについて概説する。

(7) 山川博樹ほか「企業の BEPS 対応を語りつくす (中)」『税務弘報』vol.64 no.10, 2016.9, pp.121-142.

(8) “Anti Tax Avoidance Package,” January 2016. European Commission website <http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en>; 駐日 EU 代表部「EU の租税回避防止の取り組みを教えてください」『EU MAG』vol.54, 2016.10.3. <<http://eumag.jp/question/f1016/>>; TMI 総合法律事務所『平成 27 年度内外一体の経済成長戦略構築にかかる国際経済調査事業 (対内直接投資促進体制整備等調査 (BEPS を踏まえた各国動向及び日本企業の対応に関する調査)) (経済産業省委託調査報告書) 2016, pp.252-264. <http://www.meti.go.jp/policy/external_economy/toshi/kokusaisozei/beps/PDF/2015report.pdf>

(9) I-1 は、次の資料を参照した。“Action Plan on Corporate Taxation,” June 2015. European Commission website <http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/action-plan-corporate-taxation_en>; European Commission, “COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL: A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action,” COM(2015) 302 final, 17.6.2015. <http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf>; 村岡有「欧州委、法人課税に関する行動計画を発表—非協力的な第三国・地域のリストを公開—」『通商弘報』2015.7.1. 日本貿易振興機構ウェブサイト <<https://www.jetro.go.jp/biznews/2015/07/d6af7f672d9a84ef.html>>; TMI 総合法律事務所 同上

(10) この行動計画は、EU が脱税及び濫用的な租税回避に対抗するために打ち出した措置の第 2 弾に相当する。第 1 弾は、欧州委員会が 2015 年 3 月 18 日に公表した「税の透明性向上に係る政策パッケージ」(Tax Transparency Package) である。“Tax Transparency Package,” March 2015. European Commission website <http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-transparency-package_en>; Cécile Remeur, “Action plan on corporate taxation,” 19.06.2015. European Parliament website <http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2015/559511/EPRS_ATA_2015_559511_EN.pdf> を参照。なお、第 1 弾については、加藤浩「EU における税の透明性の確保—ルーリングに関する自動的情報交換—」『レファレンス』778 号, 2015.11, pp.25-45. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_9535018_po_077802.pdf?contentNo=1> も参照。

(1) 行動計画の枠組み

EU が公正で効率的な法人課税を達成し、租税回避に効果的に対処するために、行動計画は、以下の 5 つの主要な行動分野を掲げている。

- ① 共通連結法人税課税標準 (Common Consolidated Corporate Tax Base) の導入：共通連結法人税課税標準とは、グループ会社の EU 域内における所得の算出方法を共通化し、EU 加盟国 (以下「加盟国」) ごとに異なる税制に起因する問題や企業側の納税協力コストを解消することを目的とするものである。2011 年に提案されていた⁽¹¹⁾が、加盟国の同意が得られず、今日に至っていた。今回、加盟国間の税制の違いを利用した課税逃れを防止する措置にもなるとして、再提案の意向が示された⁽¹²⁾。
- ② 利益が生み出された場所における効率的な課税の確保：EU の域内単一市場で、実際に利益を生み出した場所において、納税を行うべきであるという原則を徹底する。いわゆる移転価格税制⁽¹³⁾の改善や租税回避の誘因となる優遇税制に対する一層の厳格なルールを実施して、加盟国の課税ベースを保護する。
- ③ 企業に対するより良い税務環境のための追加的措置：複数の加盟国にまたがる二重課税紛争の解決メカニズムの提案等を行い、経済成長・競争力向上・雇用促進のための環境を醸成できるようにする。企業側の法人税制に係る事務的負担の軽減にもつながる⁽¹⁴⁾。
- ④ 税の透明性の向上：欧州委員会は、EU 域内及び域外第三国の間で一層の公正な課税を確保するために、税の透明性の向上を優先課題と考えている。そして、税務面で非協力的な国・地域に対して、EU としての共通アプローチが重要であることを打ち出している。具体的には、税務面で非協力的な国・地域への EU 全体での協同での対処等が望ましいとしている。
- ⑤ 域内の協調のための手法：税務調査における加盟国の協力を推進し、多国籍企業の活動の調査等のための実効性のある戦略的アプローチを採るために、加盟国との協議を行う。また関連の体制について、運用の改革などを提案している。

(2) 税の透明性向上と非協力的な国・地域のリスト

行動計画の中で、税務面で非協力的な国・地域のリスト作成に関連する行動分野は、I -1- (1) の④税の透明性の向上である。行動計画では、前述の非協力的な国・地域への EU 全体での協同での対処の手始めとして、各加盟国が、税務面で非協力的な国・地域であると個別に判断し

(11) 2011 年の提案は、European Commission, “Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB),” COM(2011) 121/4. <http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf> を参照。

(12) 共通連結法人税課税標準については、欧州委員会が 2016 年 10 月 25 日に「法人課税改革に関する政策パッケージ」を公表し、その中で、具体的な指令案等を新たに提案している。European Commission, “Commission proposes major corporate tax reform for the EU,” IP/16/3471, 25 October 2016. <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3471_en.htm?locale=en>

(13) 移転価格とは、企業グループの親会社・子会社等から、他の国に設立されている同一グループ内の別の会社等に提供される財やサービスの価格で、相互に独立した当事者間の取引において通常設定される対価 (「独立企業間価格」) とは異なる対価で取引が行われる傾向があるものである。同一の企業グループ内の、設立されている国が異なる会社の間で、異常に高い (又は低い) 価格で取引が行われれば、所得の国際的移転が生じることになり、国家の税収の増減にも影響し得るようになる。このような所得移転を防止するために、取引が独立企業間価格で行われたものとみなし所得を計算して課税する制度が、移転価格税制である。金子宏『租税法 第 21 版』弘文堂、2016、pp.528-543 等を参照。

(14) European Commission, *op.cit.*(12)の「法人課税改革に関する政策パッケージ」において、具体的な提案がなされている。

た国・地域のリスト⁽¹⁵⁾を一覧可能な形で公開している。さらに、加盟国のうち少なくとも 10 か国が、税務面で非協力的であると認識が一致した国・地域については、行動計画の付属書において、特に掲名している⁽¹⁶⁾。掲名されたのは、バハマ、英領バージン諸島、ケイマン諸島、香港、リヒテンシュタイン、モナコ、ナウル、パナマ、バヌアツなど、30 か国・地域になる。これらのリスト及び付属書が、今後の第三国・地域を評価していく際の基礎となる。

2 「租税回避防止対策パッケージ」とリスト作成

「租税回避防止対策パッケージ」は、行動計画の一部を具体化するもので、以下の (1) から (4) までの 4 つの柱から成る⁽¹⁷⁾。以下、それぞれの柱について概説する。(3) が税務面で非協力的な国・地域のリスト作成に関連している。

(1) 租税回避防止指令案

租税回避防止指令案は、以下の内容を含む⁽¹⁸⁾。この指令案の一部は、OECD が BEPS プロジェクトの最終報告書で提示していた勧告⁽¹⁹⁾を反映したものになっている。

- ① 支払利子損金算入制限規定：低税率の第三国・地域に設立した関連会社に対して高利率の負債を作り、課税所得を圧縮する手法に制限をかける。支払利子の損金算入の上限を税引き前・利払い前・償却前の利益⁽²⁰⁾の 30% までに制限する。
- ② 出国課税規定：特許の類の知的財産から得られる収入への課税を回避するために、当該知的財産が軽課税・無税の国・地域に移転される場合がある。このような場合に、加盟国が企業のバランスシートを基に課税する措置を導入する。
- ③ 一般的租税回避防止規定：個別の租税回避防止対策でカバーされていない租税回避の仕組みに対して、包括的なカバーを可能とする一般的租税回避防止ルールを導入して対応する。
- ④ 外国子会社合算税制：多国籍企業は、グループ会社の租税債務を圧縮するために、高い税率の国の親会社から軽課税・無税の国々の子会社へ利益を移転し、租税回避を行うケースがある。加盟国に拠点を置く企業が、加盟国の実効税率に比べて 40% 未満の第三国・地域に設立

(15) “Tax good governance in the world as seen by EU countries.” European Commission website <http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/tax-good-governance-world-seen-eu-countries_en> なお、行動計画公表当時は、2014 年 12 月 31 日段階でのリストが掲載されていたが、現在は 2015 年 12 月 31 日段階のリストが掲載されている。リストは、少なくとも年に 1 回更新される。

(16) European Commission, “ANNEX to the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on a Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action,” COM(2015) 302 final ANNEX 1, 17.6.2015. <http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/annex_com_2015_302_en.pdf>

(17) I-2 は、次の資料を参照した。“Anti Tax Avoidance Package,” *op.cit.*(8); 駐日 EU 代表部 前掲注(8); TMI 総合法律事務所 前掲注(8); 村岡有「実効的な課税実現に向け 6 つの施策を提案—EU の「租税回避対策パッケージ」(1) —」『通商弘報』2016.3.3. 日本貿易振興機構ウェブサイト <<https://www.jetro.go.jp/biznews/2016/03/a297ec6c9986df9e.html>>; 同「主要法案の 2016 年上半期中の合意を目指す—EU の「租税回避対策パッケージ」(2) —」『通商弘報』2016.3.4. 同 <<https://www.jetro.go.jp/biznews/2016/03/c9fc297be9ec2b11.html>>

(18) ここに掲げた内容は、いずれも EU 理事会指令 2016/1164 (COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market) として 2016 年 7 月 12 日に採択されている。

(19) “BEPS Actions,” *op.cit.*(6)

(20) 営業利益(売上高から売上原価・販売費・一般管理費を引いたもの)に、償却費(有形固定資産の減価償却費及び無形固定資産の償却費)を足したものである。

した子会社に利益を移転した場合に課税する。移転先で当該企業が支払った税は控除の対象になる。この税制の仕組みは、我が国でタックス・ハイブン対策税制と通称されているものと基本的に同じものである⁽²¹⁾。

- ⑤ハイブリッド・ミスマッチ規定：加盟国間における法人形態等に関する税務上の取扱いの差異（ハイブリッド・ミスマッチ）を利用して、利益を移転して課税を逃れることを防止する。移転元における税務上の取扱いを移転先の加盟国でも適用する⁽²²⁾。

(2) 国別報告書情報交換指令案

税制分野の行政協力に関する既存の EU 理事会指令を改正する案で、多国籍企業に義務付けられる国別報告書について、加盟国の税務当局間で自動的⁽²³⁾に情報交換するという内容である。国別報告書は、多国籍企業の税引き前利益、納付税額、従業員数、利益剰余金、資本金、有形資産に関する情報等を記載したものである。

この税制分野の行政協力に関する EU 理事会指令に関しては、近年では、2014 年 12 月に金融口座に係る自動的情報交換に関する条項⁽²⁴⁾、2015 年 12 月に加盟国におけるルーリング（tax ruling）⁽²⁵⁾に係る自動的情報交換に関する条項⁽²⁶⁾を盛り込んだ改正指令がそれぞれ成立している。いずれも税の透明性の向上と加盟国間の協力体制の強化を目指している⁽²⁷⁾。

(3) 効率的課税のための対外戦略

「租税回避防止対策パッケージ」の中で、税務面で非協力的な国・地域のリスト作成に関連するものは、「効率的課税のための対外戦略」（以下「対外税務戦略」）⁽²⁸⁾と題する文書である。ここでは、EU 共通のリスト（タックス・ハイブンのブラックリスト）の作成がうたわれている。

この「対外税務戦略」においては、第三国・地域においても EU 企業にとって公平な競争環境を醸成するために、それらの国・地域に税の優良なガバナンス（tax good governance）基準⁽²⁹⁾の採

(21) 例えば金子 前掲注(13), pp.552-564 を参照。

(22) なお、ハイブリッド・ミスマッチ規定に関しては、更に修正を加えるため、前述の 2016 年 10 月 25 日に公表された「法人課税改革に関する政策パッケージ」の一環として改正指令案が出されている。改正指令案の内容は、European Commission, “Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries,” COM(2016) 687 final, 25.10.2016. EUR-Lex website <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=COM:2016:687:FIN&rid=1>> を参照。

(23) 情報の有益性の有無等を判断することなく、一括して定期的に交換することを意味する。

(24) 内容については、加藤浩「【EU】税務情報の自動交換（短信）」『外国の立法』No.261-2, 2014.11, p.25. <http://ndl.go.jp/view/download/digidepo_8802183_po_02610212.pdf?contentNo=1> を参照。

(25) 税務当局が、税法の適用における公定解釈に関して、実際の企業活動等の開始以前に、事前に個々の企業に文書等で発出すること。加藤 前掲注(10)参照。

(26) 同上

(27) なお、改正指令は COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation によって 2016 年 5 月 25 日に成立した。

(28) European Commission, “COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL on an External Strategy for Effective Taxation,” COM(2016) 24 final, 28.1.2016. EUR-Lex website <http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b5aef3db-c5a7-11e5-a4b5-01aa75ed71a1.0018.02/DOC_1&format=PDF>

(29) 税の優良なガバナンス基準に関しては、「対外税務戦略」の付属文書に記述されている。European Commission, “Annexes to the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on an External Strategy for Effective Taxation,” COM(2016) 24 final ANNEXES 1 to 2, 28.1.2016. EUR-Lex website <http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b5aef3db-c5a7-11e5-a4b5-01aa75ed71a1.0018.02/DOC_2&format=PDF>

用を促していくことが盛り込まれている。

税の優良なガバナンス基準とは、他国からの要請に基づく情報交換に応ずることや金融口座に係る情報を自動的に交換すること、差別的な優遇措置による有害な税制を備えていないこと、OECD の BEPS プロジェクトで示された勧告等に従っていること等である。この税の優良なガバナンス基準については、より詳細に II-3-(2)-(ii) で後述する。

加盟国は、域内市場において法人課税に関する政策で協調している。しかし、濫用的な税務上の慣行に対処し、効率的な課税を確保するため、税源浸食に対する対外的な脅威への対応を一層強固に統一する必要がある。そして、EU にとって望ましい税の優良なガバナンス基準を世界的に拡大していくための諸措置を検討するべきである。

諸措置として挙げられるものは、①税の優良なガバナンス基準の再検討、②第三国・地域との合意を通じた税の優良なガバナンス基準に係る協力の促進、③開発途上国が税の優良なガバナンス基準を満たすための資金的・技術的援助、④第三国・地域を評価するためのリスト作成のプロセスの確定と着手等である。⁽³⁰⁾

(4) 租税条約濫用防止に係る勧告

EU 域内単一市場における拠点設立の自由を損なうことなく、租税条約の濫用防止規定を導入するための勧告をまとめている。濫用防止の観点から、条約上の特典を得る目的のみで何らかの取引が行われる場合⁽³¹⁾には当該特典は認められるべきではないが、真正な経済活動を反映する場合には条約上の特典を与えるべきであるという立場を示している⁽³²⁾。

II 「対外税務戦略」とタックス・ヘイブンのブラックリスト

1 ブラックリスト作成の意義

I-2-(3) で前述した、EU にとって望ましい税の優良なガバナンス基準を世界的に拡大していくための諸措置の④第三国・地域を評価するためのリスト作成は、欧州委員会の 2017 年事業計画 (Commission Work Programme 2017) においても言及されている重要事業である⁽³³⁾。

当該リストは、加盟国ごとに個別に作られている現行リスト⁽³⁴⁾に比して、国際的な税の優良なガバナンス基準に従わない国・地域に対抗するに当たって、より重みを持つと思われる。リスト掲載国・地域に対しては、EU 全体として対抗措置 (経済的な制裁措置を含む) を準備する予定であり、EU 側の要求を当該国・地域が受け入れる可能性は大きくなると考えられるからである。統一的なリストは、個々の国々の税制の差異を利用して、不整合を濫用しようとする税の専門家 (会計士・税理士等) の行動を抑止する役割も期待されている⁽³⁵⁾。また、G20 が要望し、

⁽³⁰⁾ European Commission, *op.cit.*(28); TMI 総合法律事務所 前掲注(8)

⁽³¹⁾ 例えば、ペーパーカンパニーの設立などを指す。

⁽³²⁾ COMMISSION RECOMMENDATION of 28.1.2016 on the implementation of measures against tax treaty abuse.

⁽³³⁾ European Commission, “COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE COUNCIL, THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE AND THE COMMITTEE OF THE REGIONS: Commission Work Programme 2017: Delivering a Europe that protects, empowers and defends,” COM(2016)710 final, 25.10.2016, p.9. <http://ec.europa.eu/atwork/pdf/cwp_2017_en.pdf>

⁽³⁴⁾ I-1-(2) で示したリストを指す。

⁽³⁵⁾ European Commission, “Fair Taxation: Commission launches work to create first common EU list of non-cooperative tax jurisdictions,” IP/16/2996, 15 September 2016. <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2996_en.htm>

OECD が作業に取り組みつつある、税の透明性に関して非協力的な国・地域のリストの作成（IV で後述）に際して、設計図の役割を果たすことも同じく期待されている⁽³⁶⁾。

2 ブラックリスト作成における EU 理事会の関与

2016 年 4 月 22 日に開催された非公式の EU 理事会⁽³⁷⁾では、税務面で非協力的な国・地域のリストの作成について、全会一致で合意した⁽³⁸⁾。また 2016 年 5 月 25 日の EU 理事会では、EU 理事会に付設している「企業課税に関する行動規範グループ」⁽³⁹⁾（以下「行動規範グループ」）が、①欧州委員会の作業を基礎にして、どの国・地域がリストの候補となるのかを決定すること、②2017 年末までに、税務面で非協力的な国・地域に関する最初の EU 共通リストとそれらの国・地域に対抗するための措置とを、EU 理事会の支持を得た上で確定することの 2 点を総括文書で表明した⁽⁴⁰⁾。

行動規範グループは、1997 年 12 月 1 日開催の EU 理事会において設立が合意された調査グループで、加盟国と欧州委員会の代表から成る。これまで、加盟国間に有害な租税競争を引き起こす諸措置を廃止させ、新規導入も抑制させるために必要な活動を行ってきている。特に、税の透明性の確保や加盟国間の税制の差異を利用した濫用的な租税回避に対抗するための活動に焦点を合わせている。

EU 理事会は、欧州委員会の税の優良なガバナンス基準の世界中への拡大という活動に対して、2016 年 10 月 11 日に発出した総括文書において、支持を表明した⁽⁴¹⁾。

⁽³⁶⁾ European Commission, “COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL: Communication on further measures to enhance transparency and the fight against tax evasion and avoidance,” COM(2016) 451 final, 5.7.2016. <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/EN/1-2016-451-EN-F1-1.PDF>>

⁽³⁷⁾ EU 理事会（Council of the European Union）は、加盟国の閣僚級の理事会で、欧州議会と並ぶ EU 法の立法機関の 1 つである。本稿では、加盟国の経済・財務相が参加した EU 理事会（Economic and Financial Affairs Council: ECOFIN）を指す。

⁽³⁸⁾ 「ブラックリスト一元化 租税回避地 EU、今夏までに（衝撃 パナマ文書）」『日本経済新聞』2016.4.24.

⁽³⁹⁾ “Code of Conduct Group (Business Taxation).” Council of the European Union website <<http://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>>; Council of the European Union, “CONCLUSIONS OF THE ECOFIN COUNCIL MEETING on 1 December 1997 concerning taxation policy (98/C 2/01),” *Official Journal of the European Communities*, vol.41 C2, 6 January 1998, pp.1-6. <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31998Y0106%2801%29&qid=1440656959080>> この行動規範グループは、EU 理事会に定期的に活動報告書を提出している。例えば、Code of Conduct Group (Business Taxation), “Code of Conduct (Business Taxation) Report to the Council,” 9912/16, 13 June 2016. <<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9912-2016-INIT/en/pdf>> 等を参照。

⁽⁴⁰⁾ Council of the European Union, “Council conclusions on an external taxation strategy and measures against tax treaty abuse,” PRESS RELEASE 281/16 25.05.2016. <http://www.consilium.europa.eu/press-releases-pdf/2016/5/47244641250_en.pdf>

⁽⁴¹⁾ この日の EU 理事会の税の透明性の議論に関する概略は、“Economic and Financial Affairs Council, 11/10/2016.” Council of the European Union website <<http://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2016/10/11/>> を参照。総括文書は Council of the European Union, “Council conclusions on tax transparency,” PRESS RELEASE 567/16, 11.10.2016. <http://www.consilium.europa.eu/press-releases-pdf/2016/10/47244648522_en.pdf> を参照。

3 リスト作成の手順

リストの作成は、以下の 3 段階を経る⁽⁴²⁾。

(1) 第 1 段階

(i) スコアボードの公表

2016 年 9 月 15 日、欧州委員会が、税務面で非協力的な国・地域に関する最初の EU 共通リストの予備的作業の成果を公表した⁽⁴³⁾。これは、リスト作成の第 1 段階の作業の終了を意味する。具体的には、リスト作成に関連する総計 165 種類の個別統計データ⁽⁴⁴⁾から合成した諸指標等を基準にして、加盟国を除く全ての第三国・地域（213 の国・地域）を事前に評価したスコアボード（scoreboard of indicators）⁽⁴⁵⁾（以下「スコアボード」）を公表している。EU が、税の優良なガバナンス基準の問題に関して、どの国・地域と対話を始めるべきなのかを決定する際に、このスコアボードが有効であると考えられている⁽⁴⁶⁾。

ただし、今回のスコアボードは、非協力的な国・地域の暫定リストではない。欧州委員会は、スコアボードで高い点数を示している国が、加盟国の課税ベースに対して必ずしも脅威をもたらすわけではないとしている。

(ii) 3 種類の中立的指標

前述の、各種の個別統計データから合成した諸指標は、① EU との経済的つながりの強さ、②金融活動の規模、③法的・制度的安定性の 3 種類で、中立的指標（neutral indicators）⁽⁴⁷⁾と称されている。

- ① EU との経済的つながりの強さ：EU と第三国・地域が、どの程度経済的に強く結びついているのかを見るための指標である。貿易に係る統計（特に金融サービスを中心にしたサービス貿易の状況）、当該国・地域における EU 居住者が支配する子会社の数、EU と当該国・地域との間の対内・対外直接投資の流出入の金額とそれらの投資に関連する所得等のデータを利用する。
- ②金融活動の規模：タックス・ヘイブンは、異常に高い水準で金融サービスに係る輸出⁽⁴⁸⁾を行っ

⁽⁴²⁾ II-3 は、次の資料を参照した。European Commission, “Questions and Answers on the common EU list of non-cooperative tax jurisdictions,” MEMO/16/2997, 15 September 2016. <http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-2997_en.htm>; DG Taxation and Customs Union, European Commission, “First step towards a new EU list of third country jurisdictions: Scoreboard,” 13.9.2016. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09-15_scoreboard-indicators.pdf>; European Commission, “COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: Anti-Tax Avoidance Package: Next Steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU,” SWD(2016) 6 final, 28.1.2016. <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016SC0006&from=EN>>

⁽⁴³⁾ European Commission, *op.cit.*⁽³⁵⁾

⁽⁴⁴⁾ 165 種類の個別統計データは、いずれもマクロ・データであり、個々の企業の売上高や納税額等のマイクロ・データは含まれていない。また 165 種類の内容の一覧等は、現在のところ公開されていない。

⁽⁴⁵⁾ DG Taxation and Customs Union, European Commission, *op.cit.*⁽⁴²⁾

⁽⁴⁶⁾ Ivana Kireta, “EC launches work to create first common EU list of non-cooperative tax jurisdictions,” *Tax News Service*, 15 September 2016; European Commission, “Questions and Answers on the common EU list of non-cooperative tax jurisdictions,” *op.cit.*⁽⁴²⁾

⁽⁴⁷⁾ 「中立的指標」とは、OECD や各国ウェブサイトを含む、信頼できる情報源から得た、公に利用可能な客観的データから合成された指標であることを意味する。

⁽⁴⁸⁾ 例えば、外国居住者に対して行う、金融口座の開設・維持管理サービスや資産運用関連サービス等がある。

ている場合がある。また金融活動の規模が、当該国・地域における実体経済の活動の規模に比して相当に大きくなっていることがしばしばある。利子所得やロイヤルティー（特許・著作権等に係る使用料）といった金融所得が作為的な利益移転によって異常に多くなることもある。さらに租税回避のための外国資本の会社の設立が当該国・地域で非常に多くなっている等の様相が見られる。これらを判定するために、当該国・地域に関する対内・対外直接投資の全体の特徴、特定の金融所得のフローの状況、外国資本が支配する当該国・地域における子会社に関する統計等を利用する。

- ③法的・制度的安定性：租税回避を行おうとする者は、安全な国・地域に自己の資産を置こうとする。その意味で、タックス・ヘイブンは、通常、強固で安定した法的・制度的構造を備えている。そのため、欧州委員会は、一般的な統治状況に係る指標⁽⁴⁹⁾に注目している。具体的には、少数の支配層に国家全体が牛耳られていないか、汚職等の腐敗がどの程度のものかということを示すデータを利用する。また民間部門の発展を促進するような確固たる政策と規制を、政府が策定し実施するという意味合いで、規制の質が高く保たれているかといったデータも利用する。

中立的指標の合成に用いる個別統計データについては、詳細な取扱方法は公表されていない。また、3種類の中立的指標を総合して、1つの指標にまとめる作業はなされていない。

(iii) リスク指標

さらに欧州委員会は、3種類の各中立的指標において上位に位置する81か国・地域について、経済的な重要性があるものとして取り扱い、租税回避が容易に行われるリスクがどの程度あるかについて、追加の調査を行っている。このリスクを判定する指標としては、税の優良なガバナンス基準の一部を利用している。

第1段階のスコアボードにおける具体的なリスク指標は次のものである。中立的指標と異なり、数値は示されず、リスクの有無だけが判定されている。

- ①国際課税における透明性確保のための施策の実施状況：他国からの要請に基づく情報交換と金融口座に係る自動的情報交換の実施状況を見る。
- ②差別的な優遇税制の存在：特定の納税者に許容される差別的な優遇税制の存在の可能性を見る。
- ③法人課税の有無：法人課税そのものが存在しない、または法人課税の税率がゼロ%であるかどうかを確認する。

これらのリスク指標は、後述の第2段階におけるリスト掲載候補選定の基準と、大きく重なる内容のものと言えるが、あくまで欧州委員会が加盟国（具体的には、前述の行動規範グループ）に対して可能な限りの情報提供を行うという目的で、付与されているものである。リスク指標は、2016年7月時点で、欧州委員会が公の情報源から把握しているものである。

(iv) 特別な取扱いを受ける国・地域

EU非加盟の欧州の5か国（スイス、アンドラ、リヒテンシュタイン、モナコ、サンマリノ）は、EU

⁽⁴⁹⁾ 一般的な統治状況に係る指標については、次の資料を参照。“Worldwide Governance Indicators.” World Bank website <<http://info.worldbank.org/governance/wgi/#home>>

と税の透明性に関して協定⁽⁵⁰⁾を締結しており、スコアボードでは別掲されている。これらの5か国の、税の優良なガバナンスを高いレベルで保ち EU と協力していこうという姿勢を、EU が認めていることを意味する。

また、48 か国の後発開発途上国 (Least Developed Countries) に関しては、税の優良なガバナンス基準を満たすためには大きな制約を抱えているという事情に鑑み、やはりスコアボードで別掲している⁽⁵¹⁾。

(v) スコアボードの一例

前述の 81 か国の中には、日本やアメリカも含まれている。参考までに、日本、アメリカ、行動計画においてアジア地域から掲名されていた香港、パナマ文書を契機にタックス・ヘイブンとして再認識されるようになったパナマ、日本からの証券投資額が多いケイマン諸島⁽⁵²⁾について、数値をまとめてみる (表を参照)。

表 スコアボードの一例

	中立的指標			リスク指標		
	EUとの経済的 つながりの強さ	金融活動の 規模	法的・制度的 安定性	透明性の 欠如	差別的 優遇税制	法人課税 無し
日本	40.7	4.0	15.9			
アメリカ	28.4	0.5	11.5	✓	✓	
香港	11.1	1.5	7.7	✓	✓	
パナマ	16.0	17.2	53.8	✓	✓	
ケイマン諸島	1.2	1.0	21.6			✓

(注) 中立的指標はいずれも、点数が少ないほど全体の国・地域の中で上位に位置することを意味する。
 (出典) DG Taxation and Customs Union, European Commission, “First step towards a new EU list of third country jurisdictions: Scoreboard,” 13.9.2016. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09-15_scoreboard-indicators.pdf> を基に筆者作成。

(2) 第2段階

(i) リスト掲載候補の選定と対話

スコアボードの数値から得られた知見は行動規範グループに示される。行動規範グループは、この知見を参考にしつつ、第三国・地域が税の優良なガバナンス基準の面でいかなる状況にあるのかを勘案して、どの国・地域をリスト掲載候補として選び出すべきかについて判定の作業を行う。この判定は、2016 年末までに実施して EU 理事会の承認を得る。また行動規範グ

⁵⁰⁾ 例えば、最近では EU とモナコとの間で、従来の協定を改定し、金融口座に係る自動的情報交換を強化する議定書を締結している。“Monaco taxation agreement approved by EU,” Press release 561/16, 11.10.2016. Council of the European Union website <<http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/10/11-monaco-taxation-agreement-approved-by-eu/>>

⁵¹⁾ 後発開発途上国に関しては、次の資料を参照。“DAC List of ODA Recipients Effective for reporting on 2014, 2015 and 2016 flows.” OECD website <<https://www.oecd.org/dac/stats/documentupload/DAC%20List%20of%20ODA%20Recipients%202014%20final.pdf>>

⁵²⁾ 1996 年時点では上位 10 か国・地域に入っていなかったケイマン諸島は、2014 年には、アメリカに次ぐ 63 兆円の日本からの投資残高を有する証券投資先として存在感を高めているという。財務省「説明資料—国際課税を取り巻く経済環境の構造変化—」(税制調査会(第7回国際課税ディスカッショングループ)資料) 2016.5.26, p.30. 内閣府ウェブサイト <http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2016/_icsFiles/afieldfile/2016/05/27/28dis17kai2_part4.pdf> を参照。

グループと欧州委員会は、リスト掲載候補となった国・地域に対して、適当な時期に、この判定結果と選定理由・選定基準等について十分に説明を行う。そしてリスト作成に関する今後のスケジュールについても、情報を伝達する。

2017年1月以降、行動規範グループと欧州委員会は、リスト掲載候補となった国・地域の中から、リスト掲載の最終候補とする国・地域を絞り込む。行動規範グループと欧州委員会は、リスト掲載候補である国・地域との対話を行いつつ、並行して最終候補絞り込みの作業に取り組む。リスト掲載候補の国・地域は、自己の立場や主張を展開し、加盟国から出された懸念等に関する解決策をEU側と議論し、EUとのより一層の協力関係構築について意見交換を行うために、十分な時間的余地が与えられる。

さらに行動規範グループは、2016年末までに、リスト掲載国・地域に対する対抗措置（経済的な制裁措置を含む）について決定を行うことになっている。対抗措置は、各加盟国で既に現在実施している措置や、前述の租税回避防止指令に含まれている措置等を勘案して決定する。対抗措置には、①リスト掲載国・地域が自己の税制にEU側の要求を受け入れて改善するような誘因となること、②EU側の課税ベースの浸食を当面の間において防止するような役割を果たすことが期待されている。

なお、EUは、リスト作成プロセスにおいてOECDと緊密に連携し、OECDが行う各国・地域の税の透明性基準に係る評価⁽⁵³⁾を勘案していく。EUのリスト作成プロセスは、OECDの基準に各国・地域が合わせていく契機となるものと期待されている。

(ii) 税の優良なガバナンス基準

リスト掲載候補選定の基準は、「対外税務戦略」に記述された、税の優良なガバナンスに関する下記の基準である⁽⁵⁴⁾。なお、基準のどのポイントを具体的に重視するか、基準をどの程度厳密に定めていくか等については、今後EU理事会や行動規範グループで合意形成が行われる見込みである。

①税の透明性と情報交換：OECDが発展させてきた、他国からの要請に基づく情報交換あるいは金融口座に係る自動的情報交換に関する国際的な基準を当該国・地域が遵守しているか、また情報交換に係る多国間条約を批准しているかという観点を重視する。

a) 他国からの要請に基づく情報交換に関しては、次の点を重視する。

法制面で情報交換の仕組みが整備されているか、執行面で実際に情報交換を行っているか。金融口座の実質的所有者 (beneficial ownership) に係る情報を、各国・地域が、金融機関や信託の受託者を含む全ての者から収集し、継続的に保持し続け、情報交換を行うことが可能か。

EUでは、OECDの税の透明性と情報交換に関するグローバルフォーラム⁽⁵⁵⁾が公表したOECD基準による各国・地域の格付け⁽⁵⁶⁾を勘案して、第三国・地域の評価を行う予定である。

⁽⁵³⁾ 後述のIVを参照。

⁽⁵⁴⁾ 以下、①から③まで税の優良なガバナンス基準を列挙しているが、このほか、マネーロンダリング防止やテロ資金供与防止等の基準も今後考慮される可能性がある。European Commission, *op.cit.*(29)を参照。

⁽⁵⁵⁾ 各国の税務当局間の情報交換におけるOECD基準の遵守に関して、参加国同士の相互審査を行う等の活動に従事する。OECD加盟国以外の国・地域も参加している。“Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.” OECD website <<http://webnet.oecd.org/OECDGROUPS/Bodies/PrintBodyView.aspx?BodyID=7478&BodyPID=9836&BodyHID=0&Lang=en>>等を参照。

b) 金融口座に係る自動的情報交換では、次の点を重視する。

OECD によって採択された金融口座情報の自動的交換の基準⁽⁵⁷⁾は、各国・地域に金融機関から収集した情報を収集・保持し、他の国・地域と毎年自動的に情報交換するように要求している。金融機関は税務当局に報告する義務を負うことになっている。この OECD の基準を満たすことが可能か。

EU では、a) と同様に、OECD の税の透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムが公表した OECD 基準による各国・地域の格付け⁽⁵⁸⁾を勘案して、第三国・地域の評価を行う予定である。

② 公正な租税競争：公正な租税競争⁽⁵⁹⁾と表現する場合、第三国・地域が、特定の企業等だけを利するような税制上の措置を企業課税の分野で行っていないことを意味する。例えば、当該の国・地域内で一般的には許容していないにもかかわらず、特定の企業等に対しては、法人税が無税か、または非常に低い実効税率を優遇的に適用する場合、あるいは通常より狭い課税標準を優遇的に適用する場合、それらは公正な競争を阻害するため有害であると判定され得る。EU の企業課税の行動規範の原則⁽⁶⁰⁾や OECD の有害税制慣行のフォーラム (Forum on Harmful Tax Practices)⁽⁶¹⁾の原則⁽⁶²⁾に違反する、このような有害な税制を設けていないかという観点を重視する。

③ BEPS プロジェクトの施策の実施：前述の BEPS の最終報告書では、各国が取り入れるべき最低限の基準や共通に採るべきアプローチ等についての勧告を、行動 1 から行動 15 まで広範囲に採択している。EU は、特に、以下の行動を採るかどうかを重視する。⁽⁶³⁾

a) 行動 2 (ハイブリッド・ミスマッチ取決めの無効化)：各国間における法人形態等に関する税務上の取扱いの差異を利用した節税策の防止に関して共通アプローチを採用する。

b) 行動 4 (支払利子控除制限)：支払利子の控除による租税回避を防止する措置に関して共通アプローチを採用する。

c) 行動 5 (ルーリングに係る情報交換)：納税者に対して行ったルーリングに関する他国との自

⁽⁵⁶⁾ OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, “Exchange of information on request: ratings.” <<http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/#d.en.342263>>; *id.*, “PHASE 1 AND PHASE 2 REVIEWS (AS OF 26 JULY 2016).” <<http://www.oecd.org/tax/transparency/GFratings.pdf>>

⁽⁵⁷⁾ OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, Paris: OECD, 2014.

⁽⁵⁸⁾ OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, “PHASE 1 AND PHASE 2 REVIEWS (AS OF 26 JULY 2016),” *op.cit.*⁽⁵⁶⁾

⁽⁵⁹⁾ 租税競争とは、自国内への資本の誘致の促進等を目的に、主として税率の引下げを中心とした税制上の優遇措置を各国が積極的に提供しようとするを指す。鶴田廣巳「有害な租税競争と国際租税協調」『会計検査研究』23号, 2001.3, pp.85-99等を参照。

⁽⁶⁰⁾ 詳細は、1997年12月1日に開催されたEU理事会の総括文書の第1付属書の中の、企業課税の行動規範に関する決議 (Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation) を参照。Council of the European Union, *op.cit.*⁽³⁹⁾

⁽⁶¹⁾ OECD 租税委員会に付設されたフォーラムで、各国の有害税制の調査等を行う。“Forum on Harmful Tax Practices.” OECD website <<http://webnet.oecd.org/OECDGROUPS/Bodies/PrintBodyView.aspx?BodyID=5381&BodyPID=10027&BodyHID=0&Lang=en>> 等を参照。

⁽⁶²⁾ 特定の所得にのみ軽課税または無税を許容すること、透明性が欠如していること、他国との情報交換が効果的に行われていないこと等、次の報告書で示された諸基準を指す。OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris: OECD, 1998, pp.13-35. <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>

⁽⁶³⁾ BEPS 最終報告書の各行動の内容については、“BEPS Actions,” *op.cit.*⁽⁶⁾のほか、21世紀政策研究所・経団連経済基盤本部編著『BEPS Q & A—新しい国際課税の潮流と企業に求められる対応—』経団連出版, 2016を参照。

発的情報交換の義務付けに関して最低限の基準を設定する。

- d) 行動 6 (二重課税排除のための租税条約の濫用防止) : 租税条約に濫用防止措置を挿入するように最低限の基準を設定する。
- e) 行動 7 (恒久的施設⁽⁶⁴⁾の認定に関する作為的な回避の防止) : 販売子会社の作為的な業態変更や企業活動の作為的な分割に対処するために、恒久的施設の定義に関して租税条約を改訂する。
- f) 行動 8～行動 10 (移転価格) : 無形資産が関連する取引等に係る移転価格の取扱いに関して、無形資産からの収益の帰属等に係る従来のルールを再確認し明確化する等の措置を採る。
- g) 行動 13 (国別報告書の作成) : 移転価格に係る文書化の一環として、多国籍企業グループの活動概況を国ごとに定量的に記載させて報告させる。
- h) 行動 14 (紛争解決) : 租税条約の解釈や適用をめぐる国・地域間の紛争を効率的かつ適時に解決するための最低限の基準を設定する。

EU が、第三国・地域を評価する際には、OECD の作業の成果であるこれらの諸行動の枠組みを当該第三国・地域が取り入れて実施しているかどうかについて点検していく。その意味で、OECD の BEPS プロジェクトの包摂的枠組み (BEPS Inclusive Framework)⁽⁶⁵⁾に参加しているかどうか、第三国・地域の評価を行う際のポイントとなる。

なお、OECD では、税の透明性基準⁽⁶⁶⁾を重視し、BEPS プロジェクトで打ち出された諸施策に沿った政策採用を各国・地域に求めている。一方、EU は、前述の①税の透明性と情報交換や、③ BEPS プロジェクトの施策の実施に加えて、②公正な租税競争も重視することで、加盟国の課税ベースの効果的な保護を企図して税務面で非協力的な国・地域に対する施策を進めているところに特徴があるという⁽⁶⁷⁾。

(3) 第 3 段階

税の優良なガバナンス基準に関して、第三国・地域との交渉が不調だった場合に、リスト掲載という選択肢が採られることになる。例えば、リスト掲載候補として選んだ国・地域が、税の優良なガバナンス基準に関して EU との協調を拒んだ場合、欧州委員会からの勧告を受けた EU 理事会の合意に基づき、リストへの掲載措置が採られる。リストは 2017 年末までに作成を終了させる。

なお、税の優良なガバナンス基準を満たすための、行政上の能力等が欠如している国・地域の場合、「対外税務戦略」でも触れているように、EU との協議により、EU から当該国・地域に対して資金面も含めて支援を行うことが想定されている。前述の 48 か国の後発開発途上国をスコアボードで別掲しているのも、これらの国々の抱えるそのような行政上・財政上の大きな制約を勘案してのことである。

具体的な支援としては、BEPS プロジェクトの包摂的枠組みに参加する開発途上国に対する参加コストや諸方策の実施に関する資金面・技術面での援助等を想定している。これらの支援のための資金の総額は 230 万ユーロ (約 2 億 6450 万円) に上る。なお、欧州委員会は、EU や加

⁽⁶⁴⁾ 支店や工場等、事業を行う一定の場所を指す。

⁽⁶⁵⁾ BEPS プロジェクトの最終報告書で勧告された諸措置等の実施に関して、開発途上国を含めた多数の国々が参加して、法整備や租税条約改正に係るモニタリングや技術支援等を協調して行っていくための国際的枠組みを指す。“About BEPS and the inclusive framework.” OECD website <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>> を参照。

⁽⁶⁶⁾ 後述の IV を参照。

⁽⁶⁷⁾ European Commission, “Questions and Answers on the common EU list of non-cooperative tax jurisdictions,” *op.cit.*(42)

盟国の税制上の諸政策が、逆に開発途上国に対して負の影響を及ぼすことを防止するため、必要な作業を開始しているということである。⁽⁶⁸⁾

4 リスト作成に対する論評等

(1) 欧州議会の反応

欧州議会は、2016年7月6日の決議で、リストの作成作業に歓迎の意を表し、リスト掲載国に対する自由貿易協定の適用停止や EU 基金からの援助停止等の厳しい制裁措置を採ることを求める⁽⁶⁹⁾等、繰り返しリスト作成に支持を表明している⁽⁷⁰⁾。

(2) 経済界の反応等

欧州の主要企業団体をメンバーとする組織であるビジネスヨーロッパ (BusinessEurope) は、企業の立場から、欧州の経済成長と競争力向上に関して、EU の政策決定機関との定期的な意見交換や様々な提言等を行っている。BusinessEurope は、今般のリスト作成に関して直接的な言及はしていない。ただし、「租税回避防止対策パッケージ」に対して、「欧州の企業は、公正な競争をゆがめる脱税等と断固闘う姿勢を貫く欧州委員会に同調する。ただし、EU が、OECD で合意された取決めの範囲を超えて単独で諸措置を採ることは、EU の競争力を損なう結果に至るので慎むべきである」と考える⁽⁷¹⁾、表明している。OECD がこれから採っていく諸措置に先立って、EU が先取的に施策を打ち出すことは、他の諸外国の企業との競争上、必ずしも有利ではないと考えている。

また報道では、「欧州統合への懐疑論が高まる中、EU の権限強化につながる動きに各加盟国は慎重であったが、パナマ文書の問題を機に、EU 内で課税逃れへの強硬論が優勢となり、共通リストの作成で一致した」という見方を示すものがある⁽⁷²⁾。

一方、「加盟国によってタックス・ヘイブンに対する立場が大きく異なるため、ブラックリストの選定作業が難航する可能性もある」と指摘する別の報道もある⁽⁷³⁾。

III その他の最近の租税回避防止対策

1 マネーロンダリング防止・テロ資金供与防止対策等との関連

欧州委員会が 2016 年 7 月 5 日に公表した政策文書では、税の透明性を向上させること、とり

⁽⁶⁸⁾ *ibid.*

⁽⁶⁹⁾ European Parliament, “European Parliament resolution of 6 July 2016 on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2016/2038 (INI)),” P8_TA (2016) 0310, 06.07.2016. <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2016-0310+0+DOC+XML+V0//EN&language=EN>>; *id.*, “MEPs call for tax haven blacklist, patent box rules, CCCTB and more,” Press Release, 06.07.2016. <http://www.europarl.europa.eu/pdfs/news/expert/infopress/20160701IPR34487/20160701IPR34487_en.pdf>

⁽⁷⁰⁾ European Commission, “Questions and Answers on the common EU list of non-cooperative tax jurisdictions,” *op.cit.*(42)

⁽⁷¹⁾ BusinessEurope, “EU should fight tax fraud and evasion, but not as lone front-runner,” Press Release, 26 January 2016. <https://www.bussinesseurope.eu/sites/buseur/files/media/press_releases/2016-01-26_beps_press_relesase.pdf>; *id.*, “Anti-tax avoidance package,” *Position Paper*, 7.3.2016. <https://www.bussinesseurope.eu/sites/buseur/files/media/position_papers/ecofin/2016-03-07_anti-tax_avoidance_package.pdf>

⁽⁷²⁾ 『日本経済新聞』前掲注⁽³⁸⁾

⁽⁷³⁾ 「欧州委、租税回避地の予備的リスト公表」『ロイター』2016.9.15. <<http://jp.reuters.com/article/eu-taxavoidance-idJPKCN11L1A1>>

わけ税の優良なガバナンス基準を世界的規模で適用してガバナンスを向上させる活動が重要であると論じている⁽⁷⁴⁾。

また、マネーロンダリング防止・テロ資金供与防止対策と税の透明性を向上させる対策とのリンクを強めるため、I-2-(2)で述べた税制分野の行政協力に関する EU 理事会指令を改正する指令案等を提案している⁽⁷⁵⁾。

2 会計指令の改正案

2016年4月12日に公表した会計指令⁽⁷⁶⁾の改正指令案⁽⁷⁷⁾では、売上高7億5千万ユーロ(約862億5000万円)超の多国籍企業に、税引き前利益、納付税額、従業員数等の情報について、事業を展開している加盟国ごとに分けて、インターネット上に公表する義務を負わせている。これらの税務情報は、I-2-(2)で前述した国別報告書の情報の一部と言い得るものである。そして加盟国内の情報だけではなく、EU域外での事業についても開示させる。域外の場合、国別ではなく各項目とも総額とするが、欧州委員会が作成する税務面で非協力的な国・地域のリストを活用し、税の優良なガバナンス基準に達していない国・地域に係る情報については、EU域内と同様に国別の情報公開を必要とするものとしている⁽⁷⁸⁾。

IV OECD における最近の取組

OECDは、2016年10月6日にワシントンで開催されたG20財務大臣・中央銀行総裁会議において、銀行口座や会社の実質的所有者の正確な把握などについて、税の透明性の改善に係る報告書を提出した⁽⁷⁹⁾。この問題については、参加国間で国際的な情報交換のために必要な仕組みを整備していくこと等を合意している⁽⁸⁰⁾。

タックス・ヘイブンに関しては、情報提供に非協力的な国・地域を悪質と認定するルールを作り、各国が制裁を発動できる体制を整える方向で、作業が進んでいる⁽⁸¹⁾。2016年6月30日

(74) European Commission, *op.cit.*(36)

(75) European Commission, “Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities,” COM(2016) 452 final, 5.7.2016. <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/EN/1-2016-452-EN-F1-1.PDF>>

(76) Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC (Text with EEA relevance)

(77) European Commission, “Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches,” COM(2016) 198 final, 12.4.2016. <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/EN/1-2016-198-EN-F1-1.PDF>>

(78) この改正指令案の概要については、島村智子「【EU】大企業の納税情報の報告・公開に関する会計指令改正案(短信)」『外国の立法』No.268-1, 2016.7, p.23. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_10133190_po_02680111.pdf?contentNo=1>; 村岡有「欧州委が国別報告の一般公開の義務付け提案(EU)」『通商弘報』2016.4.25を参照。

(79) OECD, “OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Washington D.C. October 2016,” 2016. <<https://www.oecd.org/g20/topics/taxation/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-october-2016.pdf>>

(80) 「G20 政治リスク懸念 米大統領選・EU 離脱、成長足かせ 金融緩和「副作用」も テロや資金洗浄対策強化へ合意」『朝日新聞』2016.10.8.

(81) 「租税回避地に制裁導入 情報開示拒めば「悪質」認定 OECD 検討」『日本経済新聞』2016.6.16.

から開催された OECD 租税委員会の京都会合においては、税の透明性に関して非協力的な国・地域 (non-cooperative jurisdictions with respect to tax transparency) を特定するための 3 つの基準が策定された。その内容は①他国からの要請に基づく情報交換の制度の整備、②金融口座に係る定期的な自動的情報交換の実施、③多国間の税務行政執行共助条約⁽⁸²⁾等への参加である⁽⁸³⁾。

G20 の杭州サミットの首脳コミュニケは、これらの基準を遵守できない国・地域のリストを 2017 年 7 月までに作成するよう OECD に要請している。リストに載った国・地域には G20 が防御的措置を採ることを検討するという。⁽⁸⁴⁾

おわりに

2016 年 4 月 9 日から 18 日にかけて、欧州議会の委託により EU 市民に対する世論調査が行われた。加盟 28 か国の 27,969 人を対象に、EU における優先課題について尋ねた設問で、上位から 3 番目に「租税詐欺との闘い」(The fight against tax fraud) の項目が挙げられた。この項目に関する EU の取組を現在以上に強めるべきであるという意見は、対象者の 75% を占めるに至っている⁽⁸⁵⁾。

冒頭に述べた多国籍企業等の租税回避行為の顕在化やパナマ文書事件は、税の公平・公正な負担に関する、一般の人々の強い関心を引き起こした。EU における一連の租税回避防止対策の展開は、このような人々の厳しい視線を追い風に進められていると言い得るであろう。これまで、租税詐欺・脱税、租税回避との闘いにおいて、EU は OECD に一歩先に進んできたと言われている⁽⁸⁶⁾。EU 共通のタックス・ヘイブンのブラックリスト作成の作業がどのように進捗し、実際の効果がどのように表れてくるのか、今後の国際課税における EU の取組が注目される場所である。

(かとう ひろし)

付記：本稿脱稿後の 2016 年 11 月 8 日、EU 理事会は、今回のリスト作成における税の優良なガバナンス基準の適用等について、総括文書を発出した⁽⁸⁷⁾。これは、II-3-(2)-(ii) で前述した、①税の透明性と情報交換、②公正な租税競争、③ BEPS プロジェクトの施策の実施とい

⁽⁸²⁾ 税務行政執行共助条約 (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) は、締約国間で、租税に関する様々な行政支援 (情報交換、徴収共助、送達共助) を相互に行うことを規定するものである。次の資料を参照。財務省「税務行政執行共助条約に署名しました」2011.11.4. <http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/press_release/sy231104g20.htm>

⁽⁸³⁾ この基準は、次の資料を参照。OECD, “OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers, Chengdu, People’s Republic of China, 23-24 July 2016,” 2016, p.11. <<https://www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2016.pdf>>; 「「悪質な国」名指しに基準 OECD 租税回避地に圧力」『毎日新聞』2016.7.1.

⁽⁸⁴⁾ 「G20 杭州サミット首脳コミュニケ 2016 年 9 月 4 日・5 日 (仮訳)」外務省ウェブサイト <<http://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000186046.pdf>>; “G20 Leaders’ Communique, Hangzhou Summit, 4-5 September 2016.” 同 <<http://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000186047.pdf>>

⁽⁸⁵⁾ European Parliament, “Tax fraud: 75% of Europeans want EU to do more to fight it,” 29.7.2016. <<http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/20160707STO36204/tax-fraud-75-of-europeans-want-eu-to-do-more-to-fight-it>>

⁽⁸⁶⁾ 本庄資「オフショア世界のはなし (35) —オフショアのタックス・ルーリングの秘密保護と情報交換制度の関係はどうか?—」『International Taxation』vol.35 no.7, 2015.7, pp.128-132.

う、税の優良なガバナンス基準の各項目について、具体的に重視するポイント等を示したものである。

①税の透明性と情報交換について挙げられたポイント等は、主として以下のとおりである。

- a) 他国からの要請に基づく情報交換については、OECD の税の透明性と情報交換に関するグローバルフォーラムの格付け⁽⁸⁸⁾で、「概ね遵守」以上であること
- b) OECD の金融口座情報の自動的交換の基準⁽⁸⁹⁾に依拠して、遅くとも 2018 年までに、全ての加盟国と情報交換を開始すること
- c) 多国間の税務行政執行共助条約等の情報交換のネットワークに参加すること
- d) IV で前述した OECD のリストに掲載された国・地域は、EU のリストにも掲載すること

②公正な租税競争について挙げられたポイント等は、主として以下のとおりである。

- a) EU の企業課税の行動規範の原則⁽⁹⁰⁾によって有害であると判定された差別的な優遇税制が存在しないこと
- b) 当該国・地域における実際の経済活動で生み出されたものではない経済的利益を、管轄地域外から当該国・地域に容易に移転可能とする制度を備えていないこと

③ BEPS プロジェクトの施策の実施について挙げられたポイント等は、主として以下のとおりである。

- a) BEPS の最終報告書⁽⁹¹⁾で各国・地域が取り入れるべきとされた最低限の基準の採択と実施を、2017 年末までに約束すること
- b) この最低限の基準の採択と実施について、将来 OECD が実施する査定において、好意的な評価 (positive assessment) を受けること

⁸⁷⁾ Council of the European Union, “OUTCOME OF PROCEEDINGS: Criteria and process leading to the establishment of the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes: Council conclusions (8 November 2016),” 14166/16, 8 November 2016. <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/11/pdf/08-Ecofin-non-coop-juris-st14166_en16_pdf/> このほか、この総括文書では、リスト掲載候補となった国・地域への説明や意見交換等を 2017 年 9 月までに終えることや、必要に応じて今回作成するリストを定期的に更新すること等を、リスト作成に関するガイドラインとして定めている。

⁸⁸⁾ OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, “PHASE 1 AND PHASE 2 REVIEWS (AS OF 26 JULY 2016),” *op.cit.*⁽⁵⁶⁾

⁸⁹⁾ OECD, *op.cit.*⁽⁵⁷⁾

⁹⁰⁾ 前掲注⁽⁶⁰⁾参照。

⁹¹⁾ “BEPS Actions,” *op.cit.*⁽⁶⁾