

# 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—

国立国会図書館 調査及び立法考査局  
主幹 財政金融調査室 加藤 浩

## 目 次

はじめに

I ルーリングとは何か

- 1 ルーリングの意義と内容
- 2 ルーリングを巡る問題

II EUにおけるルーリングに関する自動的情報交換の立法提案

- 1 立法提案の背景等
- 2 立法提案の特徴等

III BEPS 等の国際的な動向との関連

- 1 EU のポジション
- 2 OECD 等の動向

おわりに

## 要 旨

- ① 経済のグローバル化に伴い、企業が、所得・資産を軽課税あるいは無税の国・地域へ移転する動きが活発化している。企業が、実質的な経済活動を行っている国と、所得・資産が帰属する国とを、利益の移転によって作為的に変えるという租税回避が増えつつある。
- ② 税務当局が、税法の適用における公定解釈の表示を、実際の企業活動等の開始以前に、事前に個々の企業に発出するルーリングの措置は、場合によっては、租税回避の誘因となり得る。国境を越えて影響を及ぼす可能性のあるルーリングは、他国の課税ベースの浸食にもつながる。
- ③ EU（欧州連合）では、国境を越えて影響を及ぼす可能性のある全てのルーリングに関して、各加盟国が相互に自動的に情報交換する措置の導入に向けて準備している。
- ④ ルーリングに関する自動的情報交換により、自国の課税ベースの浸食の可能性について適時に情報を獲得し、対抗措置を的確に取り、税収の減少が防止可能となることが期待されている。また、濫用的な租税回避の防止と有害な租税競争の抑制にも効果があるものと考えられている。
- ⑤ EUの動向は、OECD（経済協力開発機構）やG20（主要20か国）の、税源浸食と利益移転防止のためのBEPS（Base Erosion and Profit Shifting）プロジェクト等にも、影響を与えるものと思われる。

## はじめに

経済のグローバル化が進展した現代においては、所得や資産を、国境を越えて容易に移転することが可能となってきている。このグローバル化は、世界各国の税制に大きな影響を与え、1980年代以降、各国で、自国に所得・資産を、さらには企業を引き付けるために、税率の引下げ等の競争（tax competition：租税競争）<sup>(1)</sup>が繰り広げられるようになった。また多国籍企業等が、実際の経済活動を展開する国での課税を逃れる目的で、軽課税あるいは無税の国・地域に利益を移転するため、結果として、先進国を中心に、本来獲得できるはずの税収を確保することが困難な事態も生じてきている。

ここに至って、一国単位の税制の限界が強く意識され、問題の解決のために、税制上の国際的な協力の枠組み構築の必要性が認識され、共有されるようになった。例えば、OECD（Organisation for Economic Co-operation and Development：経済協力開発機構）は、G20（主要20か国）と協働でBEPS（Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転）プロジェクト<sup>(2)</sup>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方策等について、分析・研究を進めている。また各国間租税条約等を基礎とした具体的方策として、各国が保有する税務情報を多国間で自動的に交換する仕組みが提案され、実行に移されつつある。<sup>(3)</sup>

税制は、税務当局が課税のための情報を円滑に入手することができなければ機能できない。その意味で、どのようなレベルの情報が得られるのか、情報の把握可能性を踏まえた税制の設計が、極めて重要となる。国外の所得・資産の状況について、信頼度の高い情報の入手の可否は、税務当局にとってますます重要である。<sup>(4)</sup>

EU（European Union：欧州連合）においても、この状況に対応するために、様々な税務情報の自動的交換が検討され、既に部分的には実際の情報交換が開始されている。本稿では、EUにおいて導入が提案されて準備が進んでいる、各加盟国の税務当局が多国籍企業等に発出するルーリング（tax ruling）に関する情報の自動的交換について、その概要を紹介する。なお、本稿は、2015年10月1日時点での情報に基づく。

## I ルーリングとは何か

### 1 ルーリングの意義と内容

#### (1) ルーリングの一般的意義

納税者が、税法の具体的問題に関連する経済的意思決定を行う際の前提として、その問題に係る

\* 本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、2015年10月1日である。

(1) 租税競争は、例えば金融やサービスといった「足の速い」（地理的に可動性が高い）経済活動を誘致するために行われることが多い。水野忠恒編著『国際課税の理論と課題 2訂版』（21世紀を支える税制の理論 第4巻）税務経理協会、2005、p.101等を参照。

(2) OECD, “Base Erosion and Profit Shifting.” <<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>> に、その活動内容が紹介されている。また吉村政穂「BEPSとは何か」『ジュリスタ』1483号、2015.8、pp.20-24；荒井優美子「BEPS行動計画 経緯と今後の動向—わが国の税制改正への影響を踏まえて—」『税務弘報』63(5)、2015.5、pp.8-15等も参照。

(3) 諸富徹「グローバル税制：資産格差縮小のための有効な政策手段」『総力ガイド！これからの経済学—マルクス、ピケティ、その先へ—』（経済セミナー増刊）日本評論社、2015、pp.148-149。

(4) 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』30(4)、2011.10、pp.253-311。

課税庁の公定解釈又は取扱いを事前に知りたいと希望することが多い。このような場合に、法的安定性と予測可能性を高めるために、個別具体的案件について、事前に税務当局に対して公定解釈の表示を求める手続が制度化されていることが、必要かつ有益であると言われている。<sup>(5)</sup>

特に、税務当局が、規模の大きい複雑な取引に関する税額計算や税務上の適用措置について、取引が実際に行われるより前に、あるいは納税申告が行われるより前に、納税者である個々の企業に対して書面で行う事前確認（事前裁定）により、企業は将来の活動に関する財務上の見込みを立てやすくなり、また税務当局は税収の確保の見込みを立てやすくなると言われている。<sup>(6)</sup>

また自主申告納税制度においては、納税者がその申告納付の際、税法解釈・適用について税務専門家の助言のほか、税務当局に照会・相談・協議・指導・確認を受けることは、納税者・税務専門家と税務当局とが、対立関係ではなく、相互信頼関係を向上させ、協力的に法を遵守し、納得できる課税を実現するための手続であり、納税者の納税協力コストを軽減するとともに税務行政の効率化にも貢献すると考えられる。<sup>(7)</sup>

このような税務当局への事前照会に対する公定解釈の表示は、ルーリング（tax ruling）あるいはアドバンス・ルーリング（advance ruling）等と呼ばれており<sup>(8)</sup>、例えばアメリカでは、申告前後等の各段階で、問題点に関する納税者と税務当局との合意手続が法定されているなど、諸外国で広く実施されている。わが国でも、類似の制度が2004（平成16）年に整備されている。<sup>(9)</sup>

## (2) ルーリングと移転価格

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、所得の国際的移動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。<sup>(10)</sup>

この種の海外の関連企業との間の取引を通じた所得の海外移転を防止し、複数国の税率の差異等を利用して税負担を作為的に軽減・回避しようとする行動に対抗するため、海外の関連企業との取引が、通常取引価格で行われたものとみなして所得を計算し課税する制度が移転価格税制であり、各国で所要の規定が設けられている。<sup>(11)</sup>

例えば、親会社・子会社間の実際の取引価格が、独立企業間価格から乖離する場合、所得計算に

(5) 金子宏『租税法 第20版』弘文堂, 2015, pp.109-110.

(6) European Commission, "Combating corporate tax avoidance: Commission presents Tax Transparency," MEMO-15-4609, 18 March 2015. <[http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-15-4609\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-4609_en.htm)>等を参照。

(7) 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なる？—」『International Taxation』vol.35 no.7, 2015.7, pp.128-132.

(8) ルーリングは、厳密には必ずしも「事前の」照会等に対する回答等に限定されるものではないが、本稿では、「事前の」あるいは「アドバンス」という趣旨の語句を伴わず、単に「ルーリング」と表記した場合でも、それは「事前の」照会等に関するものとして扱っている。

(9) わが国の制度に関しては、例えば「事前照会に対する文書回答」と呼ばれている。わが国の制度の整備の経緯及び諸外国の実施例については、酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」『税務大学校論叢』44号, 2004.6, pp.464-580. <<https://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/44/sakai/ronsou.pdf>>等を参照。

(10) 金子 前掲注(5), pp.521-535.

(11) 同上; 財務省「移転価格税制の概要」<[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/177.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/177.htm)>等を参照。

当たって、独立企業間価格で取引が行われたとみなすものである。わが国においては、「租税特別措置法」(昭和32年法律第26号)第66条の4において規定されている。

この規定の発動においては、個別の取引において何が独立企業間価格であるかを決定する必要があるが、この点については判断に迷う例が少なくないことから、企業が独立企業間価格の算定方法とその妥当性を示す資料を提出した場合に、税務当局は、その方法に合理性が存すると認めた場合において、移転価格税制を発動しないという事前確認を与えることにしている。これが移転価格に係る事前確認制度であり、各国で実施されており、わが国では通達の形式で制定されている<sup>(12)</sup>。この事前の移転価格確認は、独立企業間価格の算定方法という特定の領域に関するものであるが、わが国においては、一般的な事前のルーリング(事前照会に対する回答としてのルーリング(アドバンス・ルーリング))の先駆けを成していると言われる。<sup>(13)</sup>

ルーリングの類型について言及する際、事前の移転価格確認は、各国での多国籍企業等への対応における独立企業間価格の算定に関連して多用されるため、一般的な事前のルーリングとは別個に取り扱う場合が多い。EUでも、一般的な事前のルーリングと事前の移転価格確認とは、記載を分けて取り扱っている(後述)。<sup>(14)</sup>

## 2 ルーリングを巡る問題

### (1) ルーリングが及ぼす影響

ルーリングは、税務当局が納税者に課税計算の方法等について確認・保証を与えるものであり、本質的に問題はなく、納税者にこれを与えることは違法でもない。多くの国々において、多国籍企業等が、大規模かつ複雑でその企業活動に最適な組織形態を選択・形成する以前に、税務面での法的確実性・予測可能性を当該企業に与えるために、ルーリングが発出されている。<sup>(15)</sup>

しかし越境的な(cross-border)ルーリング<sup>(16)</sup>の場合、ルーリングは、企業グループの課税対象所得等を様々な国に存在する親会社・子会社等のいずれに割り当てるかという(企業グループ側の)判断に影響を及ぼし得る。例えば、ルーリングは、研究開発又は知的財産権の税制上の取扱いを明確化するかもしれない。または持株会社について、課税されるか否か、あるいはどのように課税されるかを事実上決定するかもしれない。事前の移転価格確認は、企業の移転価格算定に関する(税務当局側の)確約として用いられており、企業グループの所得の配分(どの国のグループ会社に利益を留保するか等)に係る行動を決定する要因となる。

またルーリングが、ある企業を差別的に優遇する取扱いを与えるものである場合、又は(意図の有無にかかわらず)濫用的な租税回避(後述)を促進するものである場合、問題が発生する。例えば、ある国において低レベルの課税を提案するようなルーリングは、企業が(悪意を持って)作為的に

(12) 国税庁長官「移転価格事務運営要領の制定について(事務運営指針)」2001.6.1. <<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/010601/00.htm>>

(13) 増井良啓「租税法の形成におけるアドバンス・ルーリングの役割」(COESOFTLAW-2005-1)2005.1. 東京大学法学部・大学院法学政治学研究所ウェブサイト <<http://www.j.u-tokyo.ac.jp/coelaw/COESOFTLAW-2005-1.pdf>>

(14) OECDでも、事前のルーリングに関して、この両者を分けている。OECD, "CONSOLIDATED APPLICATION NOTE: GUIDANCE IN APPLYING THE 1998 REPORT TO PREFERENTIAL TAX REGIMES," 2004, pp.47-60. <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf>>を参照。

(15) 本庄 前掲注(7); European Commission, *op.cit.*(6)

(16) 「越境的なルーリング」とは、ルーリングの発出者の意図にかかわらず、そのルーリングによって、結果的に他国の課税ベースに影響が及ぶ等、国境を越えて波及する影響が生ずる可能性があるものを指す。

その国に利益を移転するような誘因になり得る。その結果、他の国にとっては、税源の浸食につながり、重大な歳入の損失に至るかもしれない。<sup>(17)</sup>

そして個々のルーリングは、どのような事実認定と税法の適用・解釈が行われたのか、他の誰にもわからないという点で、税務行政の透明性に疑義を生じさせるものである。各国は、前述のように、企業（外国資本や地域統括会社）誘致等のために、租税競争を展開し、法人税率引下げや租税優遇措置を実施している。そして、税法上の明示的な規定レベルだけでなく、税制の執行レベルで濫用的な租税回避を許容するルーリングを与えている場合もあると言われている。税の透明性の欠如は、企業の税務上の不正な慣習の誘因となっていると考えられている。透明性は、前述の BEPS プロジェクトで取り扱われているあらゆるテーマでも要求されており、特に国際レベルの議論の的になっている。<sup>(18)</sup>

## (2) 租税回避

ルーリングが誘因となり租税回避を促進・許容する可能性があることを述べたが、脱税（tax evasion）と租税回避（tax avoidance）の相違等について、ここで触れておこう。<sup>(19)</sup>

脱税は、所得又は資産に掛かる税の支払を回避するために、その所得又は資産を故意に隠蔽する行為であり、非合法的なものである。脱税は、実際にあった取引や売上を無かったかのように隠したり、実際には払っていない経費を払ったかのように水増ししたりというように「偽りその他不正の行為」を用いて、税負担を違法に軽減する行為であり、罰せられるものである。

一方、租税回避は、ぎりぎり合法にとどまるものであるが、法の意図するところには反するものである。自己の裁量の範囲内で税負担を少しでも回避しようと行動する納税者の行為は、それが違法な行為でない限り、原則として否定できないが、違法と言えなくても、異常な行為で、その行為をそのまま認めると、通常の場合と比較して著しく公平性を欠く場合がある。こういう行為を「租税回避」と言う。一般に言われている租税回避は、①納税者が異常な行為形式を選択し、②それによって、通常の行為形式を選択した場合と同一の経済的効果を達成し、③しかも税負担の軽減を図るという3つの要件を満たす行為を意味している。濫用的な租税回避のテクニックを使用することで、いくつかの企業は、税制における合法的な抜け穴（逃げ道）や複数の国の規定の間の不整合を利用し、払うべき税額を最小化し、税の公正な負担を回避する。

法人税の租税回避によく見られるパターンの1つは、自己の税負担の削減のために軽課税あるいは無税の国・地域への作為的な利益移転を伴うもので、これは、経済活動が行われる場所を反映した課税を行うべきという実質性（所得を生み出す経済活動と当該所得を課税対象として帰属させる場所との関連を重視すること）の原則を損なうものである。

なお租税回避は、「節税」とは異なる。節税は、税制上の特例を利用するような、法律が予定し

(17) Deloitte Tohmatsu Tax Co., "Tax transparency package includes exchange of information on tax rulings," *Global Tax Update (Netherlands)*, April 2015, pp.1-2. <<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/jp/Documents/tax/it/jp-it-global-tax-update-netherlands-april2015-en.pdf>> EU 全体での租税回避による歳入損失については、年間 1500 億ユーロ（約 20 兆 1000 億円）に上るという推計がある。Richard Murphy, "Closing the European Tax Gap: A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament," 2012. <[http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229\\_richard\\_murphy\\_eu\\_tax\\_gap\\_en.pdf](http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf)> を参照。

(18) 本庄 前掲注(7)

(19) 租税回避に係る本稿での記述については、三木義一編著『よくわかる税法入門 第9版』有斐閣, 2015, pp.27-28; European Commission, *op.cit.*(6)等を参照した。

ている、いわば通常の行為を用いて税負担を軽減する行為である。

これらは、いずれも税負担を軽減するという点では共通しているが、脱税は違法で、節税と租税回避は適法である。節税と租税回避は、どちらも適法な行為であり、選択した行為が通常のものか、異常なものかということでの相違があるが、しかし現実に行われた行為が「通常」なのか、「異常」なのか、節税なのか租税回避なのか、いずれに該当するかを判断するのは必ずしも容易ではない。適法だが異常な行為を通じて税負担を減らす行為が租税回避で、違法ではないので処罰はされない。しかし否認規定<sup>(20)</sup>が適用され、税額計算上は通常の場合と同様に計算され、負担軽減が実行できないことがある行為であると理解する必要がある。

租税回避については、前述した税収の減少等による財政の悪化に加えて、納税者の不公平感の高まりによる税制に対する信頼の揺らぎ、国境を容易に越えられない納税者の税負担の増大、企業における公平な競争の阻害といった弊害が指摘されており<sup>(21)</sup>、ルーリングによる租税回避の誘発は、大きな問題を発生させる可能性があるものである。

## II EUにおけるルーリングに関する自動的情報交換の立法提案

2015年3月18日、EUの欧州委員会は、税の透明性向上に係る政策パッケージを発表した<sup>(22)</sup>。この政策パッケージの核心は、加盟国におけるルーリングに関する透明性向上のために、ルーリングに関する自動的情報交換の義務を定めたEU理事会<sup>(23)</sup>指令案<sup>(24)</sup>である<sup>(25)</sup>。この指令案は、税制の分野における行政協力に関する2011年2月15日のEU理事会指令2011/16/EU（以下「現行指令2011/16/EU」という。）<sup>(26)</sup>を改正するもので、全ての加盟国に対して、事前の越境的なルーリング(advance cross-border ruling)及び事前の移転価格確認(advance pricing arrangement)に関する情報について、他の全ての加盟国及び欧州委員会に自動的に情報を提供することを義務付けるものである。以下、この立法提案の背景や特徴等について、欧州委員会の資料等に依拠して概観する<sup>(27)</sup>。

(20) 租税回避という行為に対し、私法上は有効であるとしつつも、税法上は、当事者が用いた法形式を無視して、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことを「租税回避の否認」と呼ぶ。そしてこの租税回避の否認を認めた規定が否認規定である。金子宏監修『租税法辞典』中央経済社、2001、pp.220-221を参照。

(21) 荒井 前掲注(2)

(22) 田村祐子「【EU】税の透明性向上に関する政策パッケージ」『外国の立法』No.263-2、2015.5、p.25。<[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_9366475\\_po\\_02630212.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_9366475_po_02630212.pdf?contentNo=1)>; European Commission, “COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL on tax transparency to fight tax evasion and avoidance,” COM (2015) 136 final, 18.3.2015. <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transparency/com\\_2015\\_136\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/com_2015_136_en.pdf)>

(23) EU理事会(Council of the European Union)は、EU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。

(24) European Commission, “Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation,” COM (2015) 135 final, 18.3.2015. <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transparency/com\\_2015\\_135\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/com_2015_135_en.pdf)>

(25) なお、この政策パッケージでは、税の透明性に係る他の主導的取組として、多国籍企業等による一定の税務情報の公開の検討、脱税と租税回避の規模の数量化等を挙げている。

(26) Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

(27) 主として European Commission, *op.cit.*(24); European Commission, “Combatting corporate tax avoidance: Commission presents Tax Transparency Package,” IP-15-4610, 18 March 2015. <[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-4610\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_en.htm)>; European Commission, *op.cit.*(6)に依拠している。

## 1 立法提案の背景等

### (1) 一般的背景

企業の世界は伝統的にタックス・プランニング (tax planning)<sup>(28)</sup>を合法的なものと考えてきた。合法的な取決めを用いて税負担を減少させてきたからである。しかし、既に若干述べたように、タックス・プランニングは近年洗練されたものとなり、法令の効力が及ぶ国・地域の枠(法域)を越えて発展し、課税されるべき利益を、企業自身にとって有利な税制の国家へと移転させるに至った。この種のアグレッシブ・タックス・プランニング (aggressive tax planning) は、多様な形態を取り得るものであり、税制の専門的な細部のうち有利なものをピックアップして利用し、又は2つ以上の税制の間に存在する不整合を利用して、税負担を削減あるいは回避してきた。その結果、二重控除(同一の経費について源泉国と居住国との双方で控除される)及び二重非課税(所得が源泉国と所得の受領者の居住国との双方で共に課税されない)という事態も生じた<sup>(29)</sup>。このような租税回避の事例は多くの場合、各国の税務当局が発出するルーリングに結果的に支援されている。

ルーリングは、Iで解説したように、個々の企業に対して、特定の取引に関して現行法制の下でどのように課税されるかを確認し、現行の取引形態・組織形態に係る税負担に関する法的確実性・予測可能性を提供するものである。加盟国は、EUと各国の現行法を遵守してルーリングを発出するものの、このようなルーリングに関する透明性の欠如は、ルーリングの受益者と関連を持つ他の国々に影響を及ぼす可能性がある。

租税回避は、脱税等と同様に、国境を越えて影響を及ぼす重要な側面を持っている。グローバル化と納税者の可動性・移動可能性の増大は、加盟国が自国の課税ベースを適切に査定することを困難にし得るものである。この現象は、課税システムの機能発揮に影響を及ぼしかねず、結局のところEU域内市場の正常な活動と運営を危うくしかねないものである。

企業の租税回避は、加盟国の財政から莫大な税収を奪っている<sup>(30)</sup>。その行為は、納税者間の公正な負担共有と企業間の公正な競争をも損なっているとも考えられている。すなわち公共的な精神や勤労意欲を損ない、税務上の不正な慣習に関与することのできない、又は関与する気のない企業に対する競争上の不利益を生み出すものでもあると、欧州委員会はみなしている。

しかし、加盟国はこの問題に純粹に国内的な措置のみでは取り組むことができない。法人税の租税回避は、広い範囲にわたるものであり、世界規模でもある。また濫用的な租税回避を企図する者は、複雑で国境を越えて影響を及ぼすような、税負担を最小化するためのテクニックを使用している。多くの加盟国が自らの法域に利益を移転するように多国籍企業に奨励することを企図した税制を創設し有害な租税競争に陥っているという事実が、問題を悪化させている。

法人税における低い透明性という現況は、これらの不正な慣習が変わらずに続くことを可能にし

<sup>(28)</sup> タックス・プランニングとは、将来の税負担の発生に関して予め計画を立て、税務上のコスト・リスクを低減・排除し、税負担の最小化につなげる行為である。後述のアグレッシブ・タックス・プランニングは、厳密な定義は存在しないが、タックス・プランニングを極端に推し進め、適法ではあるが、法の意図するところに反し、税負担を軽減しようとする行為、すなわち濫用的な租税回避を指すものである。本稿でのアグレッシブ・タックス・プランニング(=濫用的な租税回避)は、具体的には、本文に記したように、多国籍企業等が税負担の最小限化のため、税制の抜け穴と各国の規定の間の不整合を利用して、軽課税あるいは無税の国・地域に利益を作為的・計画的に移転すること等を指す。本庄資「陳腐化した国際課税原則を見直し新しい国際課税原則を構築する必要性—OECDのBEPS対策の始動を中心として—」『税大ジャーナル』21号、2013.6. <<https://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/journal/saisin/honjo.pdf>> 等も参照。

<sup>(29)</sup> European Commission, "COMMISSION RECOMMENDATION of 6.12.2012 on aggressive tax planning," C(2012) 8806 final, 6.12.2012. <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/c\\_2012\\_8806\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf)>

<sup>(30)</sup> 例えば、Murphy, *op.cit.*(17)を参照。



ている。なぜならば、加盟国は、他の国の税制が自分の国の税制に与える影響に関する情報を持っていないからである。これはまた、各国の税制の間にある抜け穴が気付かれずに放置されて、濫用的な租税回避を企図する者がそれを利用する余地を残していることを意味している。

ゆえに、課税と現実の経済活動との間にある関連性を再構築するために、また法人税における租税回避に対する取組を効果的に行うために、欧州委員会は、税の透明性を優先度の高い項目とみなしている。今回の提案で推進される措置は、加盟国の法人税制における公開性を大いに高めるための助けになるものであり、企業が自己の税務上の慣習についてより説明責任を持つようにさせるための助けになるものである。

加盟国は、共通の行動を取ることによってのみ、この問題に効果的に対処することができると欧州委員会は考えている。この理由から、加盟国の税務当局の間の行政協力を改善することが、欧州委員会の戦略の主要な目的となっている。現行指令 2011/16/EU は、加盟国の税務当局間の行政協力による情報交換等について規定しているが、この指令で確立されているメカニズム・手段をさらに包括的・効果的に強化することが、指令案の目的である。

## (2) 近年の検討

2012年に、「企業課税に関する行動規範グループ」<sup>(31)</sup>が、ルーリングに関する加盟国の手続の進展状況に関して調査を行った（この行動規範グループの結論（総括）は、EU理事会に定期的に報告書の形式で伝達されている<sup>(32)</sup>）。このグループは、情報の自発的交換がなされるべき越境的なルーリングの類型を確認した。しかしながら、事前のルーリング又は事前の移転価格確認に関して、たとえ他の国に影響があっても、ほとんど加盟国間で情報交換は行われていなかった。

そのためルーリングに関する情報交換については、より組織的に拘束力のあるアプローチが、EU内部で必要であると考えられるようになった。ある加盟国が事前のルーリング又は移転価格確認を発出し、他の全ての影響を被る加盟国が全ての必要な対応行動を取り得るポジションにあるということが確保されるようなものが必要であると、EUにおいて考えられるようになったのである。

欧州理事会<sup>(33)</sup>は、2014年12月18日の会合の総括<sup>(34)</sup>で、グローバルな規模でもEUレベルでも、租税回避に対する闘いにおける努力を推進する緊急の必要性があることを強調した。また税の透明性の重要性を強調することで、欧州委員会が計画しているEUレベルでのルーリングに関する自動的情報交換の提案について、これを歓迎した。

欧州委員会は、そのような越境的なルーリングに関する自動的情報交換に関する提案を行うことを、欧州理事会の会合の2日前の2014年12月16日に約束しており、それは欧州委員会の2015年度事業計画<sup>(35)</sup>に反映された。

(31) 1997年12月1日開催の、加盟国の経済・財務相が参加したEU理事会（ECOFIN）において設立が合意された調査グループである。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>>

(32) 例えば、Code of Conduct Group (Business Taxation), “Report to the Council,” 9620/15, 11 June 2015. <<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9620-2015-INIT/en/pdf>>等を参照。

(33) 欧州理事会（European Council）は、EU加盟国の首脳が参加して、EUの政治的方向性や政策の優先順位を定める会議である。

(34) European Council, “Conclusions,” 18 December 2014. <[http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2014/12/pdf/EUCO-conclusions\\_pdf/](http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2014/12/pdf/EUCO-conclusions_pdf/)>

### (3) 透明性向上が必要な理由

ある加盟国によるルーリングは、他の加盟国の課税権又は歳入に影響を及ぼし得る。例えば、低レベルの課税につながるある加盟国のルーリングは、その国へ作為的に利益を移転しようと企業を誘うものであり、他の加盟国の課税ベースの大きな浸食につながり得る。さらにルーリングは、加盟国の税制の間に抜け穴を不用意に作ってしまい、濫用的な租税回避を企図する者が、総体的な税の支払を最小化するために利用するものとなり得る(例えば、既に述べたように、2つの加盟国が別々に、ある企業の同一の所得について控除することに同意してしまう等)。

現状の枠組みは、自動的な情報交換を見越したものではない。これは、加盟国が、しばしば他国のルーリングを認識していないこと、又はルーリングが自国の課税ベースに対して持つ影響を認識していないことを意味する。その結果、加盟国は、ルーリングが誘因となって行われた濫用的な租税回避に対する必要で適切な対応措置を実施することが不可能となる。

ルーリングに関する情報の自動的交換の導入は、加盟国が自国の課税ベースを保護し、濫用的な租税回避に対抗する行動を起こすためのより良い備えとなり得る。また企業が、より詳細に精査されて税務当局のより広範な監視を受けることを認識するため、ルーリングを濫用的な租税回避の一部として利用することを抑止させることにもなり得る。さらにこの情報交換は、より透明性の高い健全で公正な租税競争を奨励するに違いない。税務当局は、他の加盟国の当局者の精査に晒されるのならば、企業に対して、税務上特別に優遇するような取扱いを申し出ることには少なくなるであろう。ルーリングの内容が他の加盟国に知れ渡ることは、特定納税者への有利な取扱いに対して牽制効果を持つ。透明性の確保のみならず、平等な取扱いの担保のために、ルーリングの内容の他の加盟国の税務当局への伝達は大きな意味を持つと考えられる。<sup>(36)</sup>

### (4) 透明性と国家補助

EUにおいて、ルーリングに関するより高い透明性が緊急に必要とされている理由としては、濫用的な租税回避に対処し加盟国間のより透明性の高い健全で公正な租税競争を確保するという目的があるが、この透明性の問題は、次に述べる、現在進行中の欧州委員会による国家補助 (state aid) に関する加盟国のルーリングの調査やルーリングに関する暴露報道によって脚光を浴びることになった。ルーリングが、透明性の欠如した国家補助ではないかと疑われたのである。

EUでは、域内市場の公正な競争環境を担保するため、欧州委員会の事前の許可無しには、域内の一定の企業に対して、補助金の供与や税負担の軽減等(国家補助)を行うことはできない。税務上の国家補助に関して言えば、個別のルーリング等により納税者に供与される措置は、欧州委員会

<sup>(35)</sup> European Commission, "Commission Work Programme 2015: A New Start," COM(2014) 910 final, 16.12.2014. <[http://ec.europa.eu/atwork/pdf/cwp\\_2015\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/atwork/pdf/cwp_2015_en.pdf)>; 加藤浩「【EU】欧州委員会の2015年度事業計画」『外国の立法』No.262-2, 2015.2, pp.8-9. <[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_8965184\\_po\\_02620203.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8965184_po_02620203.pdf?contentNo=1)> この2015年度事業計画は、ジャン＝クロード・ユンケル (Jean-Claude Juncker) 欧州委員長が、委員長職への就任の前に公表した『政治的ガイドライン』に基づいて策定されたものである。このガイドラインでは、「産業基盤の強化による域内市場の深化と公正性向上」という優先課題への取組に関して、脱税等との闘いの重要性和税務当局間の行政協力の推進について触れている。次の文書を参照。Jean-Claude Juncker, "A New Start for Europe: My Agenda for Jobs, Growth, Fairness and Democratic Change: Political Guidelines for the next European Commission: Opening Statement in the European Parliament Plenary Session," 15 July 2014. <[http://ec.europa.eu/priorities/docs/pg\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/priorities/docs/pg_en.pdf)>

<sup>(36)</sup> わが国において、事前の照会に対する文書回答の要旨の公表が、特定納税者への有利な取扱いに対する牽制効果を持つという見解を述べるものとして、増井 前掲注(13)があるが、同様の牽制効果がEU域内市場においても今後発揮される可能性があるであろう。

の監視対象となる。<sup>(37)</sup>

欧州委員会は、2014年6月以降、欧州連合運営条約（Treaty on the Functioning of the European Union）第107条第1項に掲げる国家補助禁止の観点から、アイルランド、オランダ、ルクセンブルク、ベルギーの4か国の多国籍企業へのルーリングについて、条約違反の嫌疑から調査を開始した<sup>(38)</sup>。

また、2014年11月には、国際調査報道ジャーナリスト連合（International Consortium of Investigative Journalists: ICIJ）が、世界の有力企業約340社が軽課税国であるルクセンブルクに利益移転を行う複雑な組織形態を選択・形成し、グローバルな税負担を合法的に著しく減少させる枠組みについて、ルクセンブルクからルーリングを得ていたことを暴露した。<sup>(39)</sup>

国家補助の禁止については、加盟国はこれを遵守する義務がある。1990年代以降、欧州委員会は、税制上のインセンティブ・優遇措置について、国家補助に該当するという決定を下し始めている。その結果、非常に具体的かつテクニカルな移転価格の取決め等についても、欧州委員会が調査を行うようになった。前述のアイルランド等の各加盟国に係る調査も、課税ベースの計算において、これらの各国の税務当局が、納税者である各企業に、標準的な課税ベースの計算とは異なる、納税者が有利となる計算をしたのではないかという嫌疑で、欧州委員会が調査を行っている。税制上の措置が国家補助であると判定されるケースは、選択的な便益を個別具体的な企業又は企業グループに提供した場合が該当する。アイルランドの場合、その事前の移転価格確認が正当化されるかどうかという非常に細かい点を欧州委員会が調査し、特定の企業に対して選択的な便益を与えるものであり、国家補助に相当すると判定されつつある。<sup>(40)</sup>

ルクセンブルクの場合は、アマゾン（Amazon.com）の欧州事業を統括する持株会社に焦点が当てられた。この持株会社の課税所得の計算は、ルクセンブルクの標準的な計算手法に基づいていたので問題にはならなかったが、この持株会社が支払っていたロイヤルティー（特許権・著作権等に係る使用料）に対して、ルーリングで損金算入を認めた点が問題となった。同じルクセンブルク国内にある別の法人に払われたロイヤルティーが、支払側で損金算入が認められ、受取側で非課税とされており、これを欧州委員会が問題視した。<sup>(41)</sup>

欧州委員会は、このような状況に鑑み、2014年12月17日、全ての加盟国に対して、国家補助禁止の観点から、2010-2013年にかけて企業に対して行った全てのルーリングの情報を提供するように要求している<sup>(42)</sup>。

欧州議会も、2015年2月12日の決定<sup>(43)</sup>で、「ルーリング及び同等の性質・効果を持つ措置に関する特別委員会」を設置し、ルーリング等によって、域内市場の公正な運営が妨げられていないか、

(37) EUの税務上の国家補助についての概要は、例えばPwC, “EU Fiscal State aid – a briefing document,” *Tax Policy Bulletin*, 15 Oct. 2014. <<http://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-eu-fiscal-state-aid.pdf>>等を参照。

(38) 本庄 前掲注(7)

(39) International Consortium of Investigative Journalists, “Luxembourg Leaks: Global Companies’ Secrets Exposed.” <<http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks>>を参照。ほかには、同上; 「340社に税優遇か ルクセンブルク 日本企業も対象 報道団体調査」『日本経済新聞』2014.11.7等も参照。

(40) Stéphane Austry 「EU Countries Facing BEPS: The Case of France（BEPSに直面するEU諸国—フランスのケース—）」『租税研究』790号, 2015.8, pp.389-415.

(41) 同上

(42) European Commission, “State aid: Commission extends information enquiry on tax rulings practice to all Member States,” IP-14-2742, 17 December 2014. <[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-14-2742\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-2742_en.htm)>

(43) European Parliament decision of 12 February 2015 on setting up a special committee on tax rulings and other measures similar in nature or effect, its powers, numerical strength and term of office.

ルーリング等に係る加盟国間の情報交換の実態はいかなるものか等について審議を開始した。法的な拘束力は持たないものの、勧告や報告書の策定を目指している。報告書の草案には、EU 理事会に対して、欧州委員会が提出したルーリングの自動的情報交換に係る指令案の採択を求める一項が掲載されている<sup>(44)</sup>。

#### (5) ルーリングの情報交換に係る現行の規定

一般的に、租税条約等に基づく税務情報の情報交換には、要請に基づく情報交換、自発的情報交換、自動的情報交換の3つの類型があり<sup>(45)</sup>、現行指令 2011/16/EU も、これらについて規定している。

要請に基づく情報交換は、国内で入手可能な情報のみでは十分に事実関係を解明できない場合に、条約締結国・地域の税務当局に必要な情報の収集・提供を要請するものである。

自発的情報交換は、自国の納税者に対する調査等の際に入手した情報で、外国税務当局にとって有益と認められる情報を、自発的に提供するものである。

自動的情報交換は、法定調書等から把握した情報について、組織的・体系的かつ定期的に収集した情報を、情報の内容が外国税務当局に有益であるかどうかの判断をすることなく、一括して提供するものである。

自動的情報交換は、時宜に適った情報提供が可能であり、税務当局が何らの予備的情報を有していない場合でも課税逃れを摘発することに役立ち、自動的に情報が交換されていることを納税者自身が考慮することで、課税逃れに対する抑制効果を持ち、自発的な税法遵守意識向上と納税者自身の情報開示にも資することになり、結果的に税収確保と税の公平性の担保にもつながる。

現在、現行指令 2011/16/EU では、ルーリングに関する自発的情報交換が規定されているものの、それは特定の状況<sup>(46)</sup>においてのものである。この自発的情報交換に関する規定は、ルーリングを発出する加盟国に対して、ルーリングに関する情報が他のいずれかの加盟国と関連性を持つ可能性がある場合に、当該関連性を持つ可能性のある加盟国に向けて情報を伝達するよう、要請するものである。

しかし、このシステムは、ルーリングを発出する加盟国側に大きな解釈の余地を残している。当該加盟国は、何が関連性を持ち、他の加盟国のうちいずれの国がその情報を受領すべきなのかを判断する。事案によっては、この裁量の余地が、情報共有を回避するために、故意に不当利用されるかもしれない。また別の場合、ルーリングを発出する加盟国が、当該ルーリングに関する情報を他の加盟国に有用なものであるという認識を単に持たないために、結果として自発的な情報交換が行われないことがあるかもしれない。さらに現行の規定では、加盟国は営業上の秘密の保護あるいは公的な政策上の理由により、自発的情報交換を拒否し得ようになっている。

2014 年、加盟国は初めて、現行指令 2011/16/EU を法的根拠として、欧州委員会に、ルーリングに関する情報交換に係る統計を提供するよう要求された。提供された統計によって確認されたことは、実際においては非常に僅少な情報しか税務当局間で共有されていなかったということであり、

(44) Special Committee on Tax Rulings and Other Measures Similar in Nature or Effect, "DRAFT REPORT on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2015/2066(INI))," 20.7.2015. p.22. <[http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014\\_2019/documents/taxe/pr/1068/1068173/1068173en.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/taxe/pr/1068/1068173/1068173en.pdf)>

(45) ここで述べる税務情報の交換の類型や利点等については、今井徹「国際課税を巡る最近の動向について」『租税研究』790号、2015.8、pp.280-319; 川田剛「自動的情報交換」『International Taxation』vol.35 no.6、2015.6、pp.79-85等を参照。

(46) 詳細は、現行指令 2011/16/EU 第9条第1項を参照。

ルーリングに関する自発的情報交換は全く有効性に欠けるということであった。<sup>(47)</sup>

これこそが、欧州委員会が、ルーリングに関する情報交換について、「義務的で自動的な交換」という、より明確でより包括的でより厳格な要件を提案することに至った理由である。

## 2 立法提案の特徴等

### (1) ルーリングの透明性に係る新しい規定

提案が採択されれば、加盟国は、ルーリングに関して自動的な情報交換が義務となる。これは、税務当局が、全ての事前の越境的なルーリング等に関して他の全ての加盟国及び欧州委員会と所定の情報を共有しなければならないことを意味している。税務当局は、四半期ごとに標準様式に従って、この情報共有を行うことになる。情報を受領した加盟国は、特定のルーリングに関して、もしそれが自国の税法上の規定と関連性があると考えられるに至れば、さらに詳細な情報を追加的に要求することも許される。追加的な情報には、事前の越境的なルーリング又は事前の移転価格確認の文書の全文を含む。

ルーリングに関する情報の自動的交換による大きな改善は次のことである。すなわち、どのような情報を加盟国が相互に共有しなければならないか、それをいつしなければならないかについて、明確で曖昧さの無いルールができるということである。加盟国が、自国のルーリングに関する情報を定期的に設定された間隔で送付しなければならないという事実は、情報交換の適切かつ包括的な実施、情報交換のルールの正確な適用に関する欧州委員会の監視が可能となることを確実にする。さらに加盟国は、営業上の秘密の保護あるいは公的な政策上の理由により、情報交換を拒否するあるいは情報量を削減するということが許されなくなる。

自動的情報交換により、各加盟国は、どのような越境的なルーリングがEU域内にわたって適用されているのかを認識することになり、他の加盟国のルーリングが自国に影響を与えるかどうかを自分自身で評価することが可能となる。これは、全ての加盟国が、自国の課税ベースを保護し濫用的な租税回避に対処するための必要な諸措置を取るに当たって、有効性の高い備えとなる。

### (2) ルーリングに関する自動的情報交換の実施

四半期ごとに、各加盟国が他の全ての加盟国に、当該期間において発出したルーリングに関して報告することが義務となる。この報告は、安全な電子メールシステムを経由して送られるもので、所定の様式に沿った情報のセットを含むものである。情報を受領する加盟国は、7日以内に受領したことを確認し、情報が意図された受領者に到達していることが確実にできるようにしなければならない。

また、加盟国は、欧州委員会に毎年、ルーリングに関する情報交換の規模について統計を提出しなければならない。さらに、自動的情報交換の達成した実際的な成果に加えてその有効性についても、欧州委員会に毎年、評価報告を行わなければならない。

この立法提案が採択された場合、欧州委員会は（委任法令に基づいて）加盟国と共同で作業を行い、情報が提示される際の方法の標準化、つまり、加盟国が情報を編集し読み取ることが可能な限り容易となるような様式の標準化を行う予定である。

<sup>(47)</sup> 2013年1月1日までにこの現行指令2011/16/EUの各国国内法への反映がなされることになってきたため、各国内での措置の施行の状況に関する年単位での欧州委員会への報告義務（現行指令2011/16/EU第23条各項）の履行開始は2014年からであると考えられる。

### (3) 加盟国が負う義務

提案では、加盟国が、ルーリングに関する四半期ごとの報告に盛り込まなければならない標準的な情報のセットを定めている。このセットは、次の各項目を含んでいる。

- ①納税者である企業名と（該当する場合には）企業グループ名
- ②ルーリングで扱われている事業活動や取引に係る論点の記述
- ③事前の移転価格確認を行う際に使用された基準に関する記述
- ④ルーリングによって最も影響を受ける可能性のある加盟国の特定（複数ならば要列挙）
- ⑤他の加盟国において、影響を受ける可能性のある納税者の特定（自然人は除く）

交換される情報は、可能な限り簡潔であり行政上の負荷を最小限に抑制する一方で、加盟国にとって他国の各ルーリングが自国に関連性を持つものかどうかを評価するために十分な情報を確保することが必要である。前述のように、ルーリングが自国との関連性を持つ場合、加盟国はさらに詳細な情報を、ルーリングを発出する加盟国に要求することが可能であるからである。

### (4) 加盟国が違反した場合の対応

今回の提案が採択されれば、加盟国は、全てのルーリングを報告する義務を負うことになり、自動的に交換されるルーリングに関する情報の交換頻度・内容・様式に関する非常に明確な規定ができることになる。もし加盟国がこれらの規定を遵守しない場合、欧州委員会は、義務不履行に対する手続<sup>(48)</sup>を開始する権限がある。

欧州委員会にとっては、現状に比して、新しい情報交換の規定の違反に対する対応はより容易なものになる。

その第一の理由は、要件が非常に明確化されていて、異なる解釈の余地が無いことである。この情報交換は現状よりも一層体系化されており、必要な場合に行われる義務不履行に対する手続の開始のための確固とした明確な法的根拠がある。

第二の理由は、以前ならば義務不履行とみなすことが困難であった原因についてである。免責条項が存在しないため、加盟国は、営業上の秘密の保護あるいは公的な政策上の理由という、現状ならば異議を唱え難い根拠によって情報交換を拒否することは、もはやできなくなる。

第三の理由は、加盟国が、年間単位で自動交換される情報の規模について欧州委員会に情報提供しなければならないことである。

これらの要素の全てが、義務の不履行の状況をこれまで以上に明らかにすると考えられる。

### (5) ルーリングに関する自動的情報交換と租税回避に対抗する方策への貢献

今回の提案が採択された場合に、自動的情報交換が、どのように租税回避に対抗するために有用となり得るかは、例えば、次のような事例から理解できる。

- ①事例1：ある企業グループが、管理センターを加盟国 X に設立する。加盟国 X は、法人税の税率が低い。管理センターは、加盟国 X にルーリングの発出を求める。ルーリングの内容は、EU 域外国に在る当該管理センターの持株会社に、管理センターの総売上高の 70% をロイヤルティーと

<sup>(48)</sup> 条約違反手続とも呼ばれる。加盟国が EU 指令を的確に国内で実施しない場合等に取りられる措置であり、欧州委員会と加盟国との間での意見・見解の交換、EU 司法裁判所への提訴等が含まれる。EU 司法裁判所の判決によっては、加盟国は制裁金を科せられる。詳細は、庄司克宏『新 EU 法 基礎篇』岩波書店、2013、pp.149-158；中西優美子『EU 法』新世社、2012、pp.173-175 等を参照。

して支払わねばならないことを認めるというものである。加盟国 X は、その内容でルーリングを発出し、事実上、管理センターの利益のうちの 30% のみを課税対象とすることに同意する。

管理センターでは非常勤職員 1 名のみが雇用されており、「管理サービス」を他の加盟国に存在する全てのグループ企業に提供している。そしてこの「管理サービス」の対価として各グループ企業の売上高の 20% を請求している。結果として、グループ全体の収入のうちの大きな金額が、加盟国 X に移転される。そして加盟国 X では、グループ全体から集めた利益の 30% にのみ、低い税率で課税されることになる。管理センターに集められた利益のうち課税を免れた残余の部分は、EU 域外国の持株会社に移転される。域外国に移転された利益は無税の取扱いを受けるかもしれないし、少なくとも EU 加盟国の課税対象からは外れたままである。

自動的情報交換によって、他の加盟国は、当該ルーリングの存在と、管理センターの利益の 30% のみが加盟国 X において課税対象となっているという事実を認識するであろう。そうすれば、他の加盟国は、このルーリングとこの企業グループによる管理センターの設立が、自国の課税権に影響を及ぼしていること又は自国の課税ベースを浸食していることを確信するならば、より詳細な情報を要求することが可能になるであろう。

②事例 2：加盟国 X は低税率の国である。加盟国 X に在る企業がその税務当局からルーリングを受けるとする。ルーリングの内容は、当該企業が、加盟国 Y に在る自分の親会社に販売する物品に非常に高額な価格を設定することを確認するものである。これによって、この企業は、加盟国 X において大きな利益を作為的に生み出すことになり、その利益は低税率で課税されることになる。

同じ企業が、その後、加盟国 Y に在る親会社に配当の形で利益を移転する。これによって利益に対するさらなる課税を回避することができる。企業課税における二重課税防止の措置の一環として、EU 理事会指令 2011/96/EU<sup>(49)</sup> が、子会社から親会社への配当について非課税としているからである。

自動的情報交換によって、加盟国 Y は、加盟国 X に利益を移転するために、子会社が親会社に課している作為的な高価格について知ることになるであろう。その結果、親子会社指令にある濫用禁止条項<sup>(50)</sup>を適用することが可能となり、配当への通常非課税措置が否認されるかもしれない。

#### (6) 加盟国のルーリングの発出状況の把握

現在、どれくらいの数の加盟国が、どの程度の数のルーリングを発出しているのかは、明らかでない。前述のように、欧州委員会はこのルーリングの発出状況に関して、国家補助禁止に関する各加盟国への照会の一環として情報収集を行っているところであるが<sup>(51)</sup>、今回提案された法的枠組みによって、ルーリングの数量的把握は容易になると見込まれている。

さらに、何がルーリングに該当するのか、どのような要素によってルーリングが構成されるのか等について、加盟国は異なった考え方を持っている。そのため各国のルーリングに関する慣行を EU 全体で概観することが困難になっている。例えば、ある加盟国は、文書で記録していない場合、あるいは法的な拘束力を持たない場合、法人税の取扱いについて企業に伝えた意見について、ルー

(49) Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (recast). わが国では、親子会社指令とも呼ばれる。この指令は制定後に 3 回の改正を重ねており、最終改正は 2015 年 1 月 27 日である。

(50) EU 理事会指令 2011/96/EU のうち、2015 年 1 月 27 日付けで改正された第 1 条第 2 項から第 4 項を指す。

(51) European Commission, *op.cit.*(42)

リングとみなさないかもしれない。

何がルーリングを構成するのかについて解釈が多様に分かれてしまうと、加盟国によっては新たな情報交換の義務を巧みに逃れることを可能にしてしまう。これを回避するために、欧州委員会は、明確で広範な定義をルーリングに関して行っている。ルーリングは、「加盟国によって与えられた又は加盟国を代表して行われた、加盟国の税法の解釈又は適用に関する、全ての伝達又は同様の効果を持つ他の手段若しくは行為」(any communication or other instrument or action of similar effect, given by or on behalf of a Member State, regarding the interpretation or application of its tax laws) と定義されている<sup>(52)</sup>。

#### (7) 自動的情報交換の適用対象

立法提案は、加盟国が法人や信託等に発出する全ての越境的なルーリング及び全ての事前の移転価格確認を対象とするが、今後行われる全てのルーリングに関する自動的情報交換に加えて、加盟国が2005年以降に発出した全ての越境的なルーリング等についても、自動的情報交換の対象とするよう義務付けられる。この規定は現在において有効なルーリングのほぼ全てについて、透明性を確保するものとなる。

なお、純粋にその影響が国内に限定されるルーリングは、対象から外される。これは域内市場の適切な運営や他の加盟国に影響を及ぼさないからである。また自然人に発出されるルーリングも、対象から外される。不必要な行政上の負担や、データ保護、プライバシーの問題を回避するためである。いずれにせよ、自然人に関する情報交換は、脱税に対する取組という観点からは、EUの法制の下、包括的レベルで既に行われている。

#### (8) 各加盟国の税務当局又は多国籍企業等への行政上の負担の加重

自動的情報交換は、税務当局が発出したルーリングに関して各加盟国の税務当局間で行われる。企業には、義務も行政上の負担も生じない。税務当局に関しては、今回の要件に係る追加的な負担は最小限のものになる。大部分の加盟国は、ルーリングに関する記録を既に保持している。

また、加盟国は、既にいくつかの種類所得について自動的情報交換を行っている。例えば、貯蓄から生ずる所得等である。<sup>(53)</sup>

さらに加盟国は、現行指令2011/16/EUに基づいて、2017年からは全ての金融口座に関する情報に関して自動的情報交換の範囲を拡大する義務を負っている<sup>(54)</sup>。ルーリングの情報交換のための新しい要件は、現行指令2011/16/EUの改正を経て、情報交換に関する現行の法的枠組の中に組み入れられていく。加盟国は既に機能している手続とプロセスを利用できる。ルーリングに関する新しい規定を適用することは、加盟国にとって素早く容易に行い得るものとなっている。

加えて、資源の効率的な利用を強化し、情報交換を促進し、情報の蓄積のためのシステムの開発を加盟国が別々に同様に行う必要が生じることを回避するために、全ての加盟国と欧州委員会がア

<sup>(52)</sup> European Commission, *op.cit.*(6)

<sup>(53)</sup> EU理事会の指令(Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments)によって、自動的情報交換が規定されている。

<sup>(54)</sup> 2014年12月9日付けのEU理事会の指令2014/107/EU(Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation)によって、この範囲拡大に関して現行指令2011/16/EUが改正された。この改正の内容については、改正の確定の際に報じた次の資料を参照。加藤浩「【EU】税務情報の自動交換」『外国の立法』No.261-2, 2014.11, p.25. <[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_8802183\\_po\\_02610212.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8802183_po_02610212.pdf?contentNo=1)>



アクセス可能な一元的登録簿の確立に向けて、欧州委員会が作業することになっている。その一元的登録簿に加盟国が情報をアップロードし、情報を蓄積し、電子メールでの交換の代替とする予定である。この一元的登録簿の確立に必要な実際的取決めは、欧州委員会が現行指令 2011/16/EU 第 26 条第 2 項に規定される手続に基づいて採択する。

#### (9) 企業の営業上の秘密の保護

現在のところ、加盟国は、営業上の秘密の保護を主張することで、ルーリングに関する自発的情報交換の拒否が可能となっている。税務当局間で交換された情報は、秘密保持条項<sup>(55)</sup>によって守られているものの、営業上の秘密の保護という理由による拒否は、加盟国が常習的に用いてきており、抜け穴となってしまっている。今回の新しい提案では、営業上の秘密の保護を、自動的情報交換をしないための理由として利用することはできない。情報は、税務当局間で交換されなければならない。交換がなされれば、企業の営業上の秘密とデータは保護される。EU の法制の下、税務当局は、情報が税務当局間で共有されたときに、公務上の守秘義務とデータ保護の規定に拘束されるからである。ゆえに、企業の営業上の秘密は尊重される。ただし、これは税務当局が受領する情報のレベルを落とすものではない。

また、欧州委員会が加盟国から伝達される情報を基礎にして作成する報告書及び文書は、分析を目的とする場合にのみ加盟国が使用し得るものとし、欧州委員会の明示的合意がなければ、いかなる他の者又は団体に対しても、公にし、又は利用可能にしてはならないことになる。

なお営業上の秘密の保護や税務職員の守秘義務については、今回の EU のような共通ルールによる情報交換の拡大に関して、懸念が生じ得るところである。<sup>(56)</sup>

企業が税務当局のルーリングを得るためには、その判断に必要な情報を開示することが前提であり、この段階で税務当局に開示された納税者の情報やルーリングの内容は、原則として、申告書の内容と同様に、税務職員の守秘義務によって保護されなければならない。各政府間の情報交換が世界的規模でルール化され、自動的情報交換へと推移して透明性が一段と向上する中で、ルーリング関連情報に係る情報交換の取決めについて、国際的なコンセンサスがどのようになるのか、関係者の関心が高まっていくと思われる。

課税に関する訴訟や紛争を未然に防止し、申告納税制度の本旨に従い、特定の様々な取決めについて事前に税務当局と協議等を行い、ルーリングを通じて法的確実性と予測可能性を納税者に与え、納税者が納得して申告し、税務当局も事後の情報収集や税務調査に係る納税協力コスト・税務行政コストを最小限に抑えることは、合理性があると認められ、このような納税者と税務当局との信頼関係を税務当局の守秘義務が支えてきた。納税者が安心して情報を開示して協議し、ルーリングを得ることができなければ、情報を隠す者と情報を探し出す者の、対立と疑心暗鬼に至る可能性がある。

共通ルールによる情報交換制度の適用拡大とともに、納税者の秘密がどのように取り扱われるのかという秘密保護ルールについても、同時に議論されることが納税者の安心を確保するために不可欠であるという意見があることに、留意しておく必要がある。

BUSINESSEUROPE<sup>(57)</sup> のプレスリリースでは、2015 年 3 月 18 日付けの欧州委員会の税の透明性に係る政策パッケージについて、次のようにコメントしている。

<sup>(55)</sup> 現行指令 2011/16/EU 第 16 条各項を参照。

<sup>(56)</sup> 本稿における、営業上の秘密の保護や税務職員の守秘義務に係る懸念については、本庄 前掲注(7)に基づいている。

「欧州委員会の、ルーリングに関する税務当局間の義務的な情報交換を通じて税の透明性を改善するという目的を支持する。そのような透明性は、企業の営業上の秘密に係る情報を適切に保護するのならば、ルーリングに対する支持を後押しするものとなり得る…（中略）…。ルーリングは欧州への企業の投資を奨励する重要な措置である。」<sup>(58)</sup>

これは、透明性の向上に異論を差し挟むことはないが、企業秘密の適切な保護を置き去りにしてはならないという、欧州の企業側からのメッセージと言える。

#### (10) 全てのルーリングの公開を提案しない理由

全てのルーリングを公に開示することは、加盟国において、公になったルーリングを濫用する実例が多発してしまうような事態も起こり得るため、加盟国が、税務上の不正な慣習に対処する能力から考えれば、税務当局間の自動的情報交換に比して効果的ということはない。さらに、データ及び取扱いに注意を要する営業情報をどのように保護するか、公開された情報の悪用をどのように防止するかといった点において、今回の提案に比してより困難な課題が突き付けられることにもなる。

しかしながら、ルーリングの公的な開示は有利な面も持ち得る。例えば、開示によって公の場でもより広く精査されるようになれば、有害な税制や濫用的な租税回避を抑止する追加的な手段としても有用であろう。

そのため、欧州委員会は、ルーリングの情報が、特に、ルーリングによって利益を得ている企業によって、より広く公開されるべきかどうかという問題をさらに調査する予定である。どのような決定に至るにしても、それ以前に、その措置を取る場合における目的・課題・利点・リスク・コストを慎重に考慮することになる。

#### (11) 国家補助に該当する可能性のあるルーリングと自動的情報交換

ルーリングの透明性がさらに向上するという事実そのものが、加盟国と企業において、より公正に活動するための大きな誘因を創り出す。もし加盟国が、他の加盟国の税務当局と全てのルーリングに関する情報を組織的・体系的に共有する義務を負うならば、EUの国家補助に係る規定に対して違反し、又は健全で公正な租税競争に関する行動規範の原則<sup>(59)</sup>に違反するルーリングを発出する可能性は低くなる。もし発出したとしても、他の加盟国は容易にそれを突き止め、その違反について欧州委員会に報告が可能となるであろう。

ルーリングに関する自動的情報交換は、企業がルーリングに基づいて濫用的な租税回避に向かうことを抑止するであろう。加盟国は、作為的な取決めと利益移転を探り当てて対処するための情報を持っているからである。

57) 欧州 33 か国の主要企業団体をメンバーとする組織で、本部はブリュッセルにある。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。

58) BUSINESSEUROPE, "Tax rulings are essential to encourage companies to invest in Europe," 18 March 2015. <<http://www.businessseurope.eu/content/default.asp?PageID=568&DocID=33931>>

59) 詳細は、1997 年 12 月 1 日開催の、加盟国の経済・財務相が参加した EU 理事会 (ECOFIN) の総括文書 (Council of the European Union, *op.cit.*(31)) の第 1 付属書の、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。

### Ⅲ BEPS 等の国際的な動向との関連

#### 1 EU のポジション

提案されたルーリングに関する自動的情報交換は、内容としては、現在 OECD の BEPS プロジェクトの下で行われている国際的議論の先を行くものである。BEPS プロジェクトの下では、各国は、透明性の観点から、個別の納税者との間で優遇税制適用に関するルーリングを税務当局が発出している場合に、関連する他国の当局にそのルーリングの内容について情報を提供する（自発的交換を義務付ける）ことを検討している<sup>(60)</sup>。

この自発的情報交換は、実施されれば、グローバル規模での、ルーリングに関する情報交換の有用な土台となり得るであろう。しかし EU が提案する自動的情報交換と比べれば、範囲は限定されたものとならざるを得ない。さらに EU 法の下での要件と異なり、OECD の措置は、法的に拘束力を持つものではない。

つまり、ルーリングに関する自動的情報交換で、EU は税の透明性に関して、世界基準を設定する立場になり得ると言える。税制に関して良好なガバナンスを示してきた過去の経験は、EU がこの分野で先導的役割を務めてきたこと、国際的にさらに野心的な取組に携わり得ることを示している。ジャン＝クロード・ユンケル (Jean-Claude Juncker) 欧州委員長は、既に、グローバルな規模での、ルーリングに関する自動的情報交換の構想を、2014 年 11 月のオーストラリア・ブリスベーンでの G20 会合で披露している。<sup>(61)</sup>

#### 2 OECD 等の動向

2012 年 6 月から 3 年以上にわたって議論されてきた BEPS プロジェクトについては、OECD が全部で 15 項目に上る行動計画の全てに関する最終報告書をまとめ、2015 年 10 月 8 日に開催される G20 財務大臣・中央銀行総裁会議で報告する予定であると言われている。当該プロジェクトの中の行動計画 5「有害税制への対抗」においては、ルーリングに関する各国の情報交換について、レポートが公表される見込みである。<sup>(62)</sup>

2015 年 6 月 7-8 日にドイツのエルマウで開催された G7 (主要 7 か国) サミット首脳宣言においても、2015 年 9 月 4-5 日にトルコのアンカラで開催された G20 財務大臣・中央銀行総裁会議の声明においても、越境的なルーリングに関する情報交換の実施について言及しており、グローバルな規模でルーリングに関する情報交換が大きな関心の的の 1 つとなっていることが窺える。<sup>(63)</sup>

(60) 飯守一文「OECD 等における BEPS 行動計画及び自動的情報交換に関する議論」『租税研究』791 号, 2015.9, pp.154, 176-177; OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance ACTION 5: 2014 Deliverable* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), 2014. <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance\\_9789264218970-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance_9789264218970-en#page1)> を参照。

(61) European Commission, "President Jean-Claude Juncker's Speaking Points at a Joint Press Conference at the G20 in Brisbane," 15.11.2014. <[http://europa.eu/rapid/press-release\\_SPEECH-14-1800\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-14-1800_en.htm)>

(62) 「BEPS 報告書の方向性」『T&Amaster』610 号, 2015.9.14, pp.4-6.

## おわりに

今回の立法提案に関しては、加盟国は、2016年1月1日から施行可能なように2015年末までにルーリングの提案に関する合意を形成する必要がある。2014年12月の欧州理事会が欧州委員会に今回の提案を行うよう要請したことを考えると、速やかな合意が期待される。既にEU理事会で、この指令案に関して、非公式に承認が下りているという。<sup>(64)</sup>

欧州議会は、この指令案の採択に関して諮問を受けており、指令案の検討は欧州議会の経済・通貨問題委員会（Committee on Economic and Monetary Affairs）で行われる。この委員会での審議及び委員会決定の採択の後、欧州議会本会議での審議は2015年10月26日を予定している。<sup>(65)</sup>

税制は、加盟国に対して様々な分野で法的な優越性を持つEUにおいても、なお加盟国の主権が強く示される領域である。原則的には、各加盟国がその裁量を發揮して、自国の租税制度を構築している。一方、EUの域内市場の統合が進行すると、加盟国が独自に構築しているそのような税制の枠組みが、公正な競争を妨害するものになっていないのか、例えば国家補助の有無という観点から精査されることになる。税制の調和・統合までには到達しなくとも、税制の調和・統合に向かって調整・協力が進行する契機がここに存在する。各国の市場がどのように形成・構築されているか、その形成・構築にどのように税制が関連しているのか、そこに注目が集まることになる。自動的な情報交換は、その関連の度合いを相互にチェックするためのツールとなり得る。

国際的な金融口座情報の交換に関する国際的な共通基準の策定<sup>(66)</sup>が、EUの情報交換体制を（相互に）参照しつつ進んだ<sup>(67)</sup>ように、EUにおけるルーリングに関する自動的な情報交換の議論が、国際的な標準化の動きを導くことはあり得るシナリオである<sup>(68)</sup>。脱税や租税回避との闘いにおいて、EUはOECDより一歩先に進んできたと言われているからである<sup>(69)</sup>。

(63) “Leaders’ Declaration G7 Summit 7-8 June 2015.” 外務省ウェブサイト <<http://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000084020.pdf>> (和訳:「2015 G7 エルマウ・サミット首脳宣言 (仮訳)」外務省ウェブサイト <<http://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000084024.pdf>>); “Communiqué, Meeting of G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (Ankara, 4-5 Sep. 2015).” 財務省ウェブサイト <[http://www.mof.go.jp/english/international\\_policy/convention/g20/150906.htm](http://www.mof.go.jp/english/international_policy/convention/g20/150906.htm)> (和訳:「20 国財務大臣・中央銀行総裁会議声明 (仮訳) (2015年9月4-5日 於:トルコ・アンカラ)」財務省ウェブサイト <[http://www.mof.go.jp/international\\_policy/convention/g20/g20\\_150906.htm](http://www.mof.go.jp/international_policy/convention/g20/g20_150906.htm)>)

(64) Austria 前掲注(40)また2015年6月19日のEU理事会でも、今回の指令案に関して、欧州委員会の設定した目標に全ての加盟国が賛同したとのことである。Council of the European Union, “OUTCOME OF THE COUNCIL MEETING: 3399th Council meeting Economic and Financial Affairs, Luxembourg, 19 June 2015,” 19.6.2015, p.6. <[http://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2015/06/st10089\\_en15\\_pdf/](http://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2015/06/st10089_en15_pdf/)>

(65) Legislative Observatory (European Parliament), “Procedure file: 2015/0068 (CNS).” <<http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?reference=2015/0068%28CNS%29&l=en>> なお、EUの立法過程における諮問機関である欧州経済社会評議会 (European Economic and Social Committee) も、この指令案に対して、「可能な限り迅速に採択すべきである」との意見を表明している。European Economic and Social Committee, “OPINION of the European Economic and Social Committee on the Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation (COM(2015) 135 final – 2015/0068 (CNS)) and the Proposal for a Council Directive repealing Council Directive 2003/48/EC (COM(2015) 129 final – 2015/0065 (CNS)),” ECO/381, 27.5.2015. <<https://webapi.eesc.europa.eu/documentsanonymous/eesc-2015-01828-00-00-ac-tra-en.docx>>

(66) OECDの主導の下、89か国・地域が、相互主義による金融口座の自動的な情報交換の実施を約束し、必要な立法手続を済ませている。多数の国において、最初の交換開始年は2017年あるいは2018年からとなる。本庄 前掲注(7)

(67) 詳細は、吉村政穂「国際課税における金融口座情報の共有体制の確立」金子宏ほか編『租税法と市場』有斐閣、2014、pp.532-550を参照。

2008年のリーマン・ショック以降、世界的に景気が低迷する中で、各国では、生活の安定や成長と国民負担のバランスに苦慮し、負担の公平感や税に対する信頼感を求める声広がった。世界的に活動する大企業が相応の税負担をしていないという不満は、国際課税ルールを見直す動きに発展した。多国籍企業の租税回避による不公平は正すべきとの認識が深まり、国際的に活動する多国籍企業による租税回避への対応を国際課税の柱の1つとして、各国が急ピッチで対策を講じつつある。払うべき税金は格差なく払わせる、まずはそこから国際協調を始めようということである<sup>(70)</sup>。そのための仕組みとして、自動的情報交換の方法が洗練・整備されつつある。

加えて、グローバル化が進行し世界各国の経済連携が深化して各国・地域間で協定が締結されていくにつれ、各国の市場の制度・環境がどのように構築されているか、その諸条件を巡って、各国間で調整や交渉が繰り返されている。税制についても、国家の主権が強く存する領域ではあるが、公平・公正な競争条件という観点から注目が集まっても不思議ではなく、情報交換のために既存の仕組みが活用される可能性が浮上するかもしれない。EUの取組の進展と今後のグローバルな展開が、これからも注目される場所である。

(かとう ひろし)

付記：本稿脱稿後の2015年10月6日、EU理事会は、今回の立法提案に関して政治的合意 (political agreement)<sup>(71)</sup>に至っている。これによって、ルーリングに関する自動的情報交換に係る欧州委員会の提案は、EU理事会で、公式に承認されたと言い得るであろう。ただし、改正後の指令の適用開始時期、情報の交換頻度、過去の情報の取扱い等に関しては提案原案に修正が加えられており、その要点は次のとおりである。<sup>(72)</sup>

- ①改正後の指令2011/16/EUについては、2017年1月1日から適用する。加盟国は、2016年末までに、各国の国内法に、改正後の指令2011/16/EUの内容を反映する。
- ②ルーリングに関する自動的情報交換は、6か月ごとに行う。
- ③過去のルーリングに関して、2012年及び2013年の暦年2年間において発出・改正・更新がなされたルーリングについては、2014年1月1日現在、それが有効な場合、情報交換が義務付けられる。
- ④同じく過去のルーリングに関して、2014年から2016年までの暦年3年間において発出・改正・更新がなされたルーリングについては、その効力の有無にかかわらず、情報交換が義務付けられる。
- ⑤純売上高が年間4000万ユーロ未満の企業グループに属する企業に対して発出・改正・更新がなされたルーリングについては、2016年4月1日より前にその発出等が行われている場合、加盟国は情報交換の義務を免除され得る。ただしこの免除は、その企業の主たる活動が金融・投資である場合には適用されない。

(68) 吉村政穂「第3章 BEPS行動5：有害税制への対抗—パテントボックスに関する基準の提示とルーリングに関する情報交換—」『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方—BEPS(税源浸食と利益移転)プロジェクトの討議文書の検討—(報告書)』21世紀政策研究所, 2015, pp.27-38. <<http://www.21ppi.org/pdf/thesis/150410.pdf>>

(69) 本庄 前掲注(7)

(70) 緒方健太郎「3 国際課税を考える(1)～ピケティと国際課税～」『税制メールマガジン』83号, 2015.2.18. 財務省ウェブサイト <[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/publication/mail\\_magazine/20150218.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/mail_magazine/20150218.htm)>

(71) この政治的合意の後、法文上の細部等に関する合意を経て、指令案の採択となる。

(72) Council of the European Union, “Cross-border tax rulings: Council approves transparency rules,” 6.10.2015. <<http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/10/06-cross-border-tax-rulings/>>; European Commission, “Tax transparency: Commission welcomes agreement reached by Member States on the automatic exchange of information on tax rulings,” IP-15-5780, 6 October 2015. <[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5780\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5780_en.htm?locale=en)>