

KONAN UNIVERSITY

国際的税務会計基準としての共通連結法人税課税標準(CCCTB)に関するEU指令提案

著者	久保田 秀樹
雑誌名	甲南経営研究
巻	52
号	2
ページ	1-19
発行年	2011-10-10
URL	http://doi.org/10.14990/00002053

国際的税務会計基準としての
共通連結法人税課税標準（CCCTB）に
関する EU 指令提案

久保田 秀 樹

甲南経営研究 第52巻 第2号 抜刷

平成 23 年 10 月

国際的税務会計基準としての 共通連結法人税課税標準 (CCCTB) に 関する EU 指令提案

久保田 秀 樹

1. は じ め に

EU では、2005年から上場会社の連結決算に国際財務報告基準 (IFRS) が強制適用されているが、欧州委員会は2011年3月16日に共通連結法人税課税標準 (the Common Consolidated Corporate Tax Base: CCCTB) に関する欧州理事会指令の提案 (European Commission (2011), 以下では「指令提案」と略称する。) を公表した。当初、IFRS がこの CCCTB にとって「出発点」となると期待された時期があった。しかし、結局、CCCTB は国際的税務会計基準として実現されようとしている。すなわち、指令提案は、EU 加盟国の商法上の会計規範とは別の、基準性が適用されない、損益計算ベースの独立した課税所得計算を内容とする (Förster/Krauß 2011, S. 613)。

CCCTB に関する検討は2004年11月以来、欧州委員会の作業グループによって行われてきた。将来、指令提案が欧州理事会で採択される場合、指令提案の国内法化のための移行段階後に、ヨーロッパのコンツェルン企業は

* Namentlich bedanke ich mich bei Herrn Professor Dr. Guido Förster (Heinrich-Heine Universität Düsseldorf) für die hilfreiche Ratschläge und die Hilfe bei der Beschaffung aktueller Materialien.

国際的税務会計基準としての共通連結法人税課税標準……（久保田秀樹）

CCCTBを採用するか国内法に留まるかの決定を迫られることになる。

指令提案によれば、CCCTBは、EUの単一市場での成長に対する主要な財政的障害に取り組むことを目的とする。共通法人税規則がないため、各EU加盟国税制の相互作用が過剰課税や2重課税につながることが多く、企業は重い管理負担や租税遵守コストに直面している。CCCTBはEUの単一市場の完成に対する障害を取り除くための道筋での重要な端緒であり、成長と雇用創出を刺激するために取り決められるべき成長促進のステップとされている（指令提案「説明的覚書」の「1. 提案の文脈」参照）。

CCCTBとは、EU内で国境を越えて活動する会社が課税所得を計算する単一の規則である。CCCTBを利用する企業グループは、EU内の活動全体について単一の連結納税申告書を提出することができる。CCCTBを導入した際の法人課税上の利点としては、課税所得計算の統一化、国境を越えた損失相殺、企業グループ内の租税中立的組織再編およびCCCTB内の振替価格問題の回避などが期待されている。

調和化は課税標準にのみ関わり、財務諸表には干渉しない。すなわち、課税標準に到達するための決算書の修正方法を定義することは、会社が27の異なる国内会計基準の下で作成される決算書を出発点とすることになるので、不可能である。EU加盟国は財務会計に関する国内規則を維持し、CCCTBシステムは会社の独立した課税標準算定規則を導入する。これらの規則は個別財務諸表または連結財務諸表の作成に影響することはない。

ドイツでは2010年から適用されている会計法現代化法（Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz; BilMoG）による所得税法（Einkommensteuergesetz; EStG）第5条第1項の変更によって日本の「損金経理要件」に類似した「逆基準性原則」（umgekehrtes Maßgeblichkeitsgrundsatz）が廃止された。そして現在、確定決算主義に相当する「基準性原則」（Maßgeblichkeitsgrundsatz）を存続すべきかどうかという点について議論されている（久保田 2011, 43-44頁参

照)。BilMoG 施行による「逆基準性」削除により税務上の選択権を行使することによる、企業の独立した税務決算書方針の余地は広がり、その延長線上に税法独自の会計基準を求める声もある。独立した税法会計基準の支持者、つまり「基準性原則」廃止の支持者は、CCCTB をそのための重要な局面としている (Lenz/Rautenstrauch 2011, S. 731)。

EU の多くの加盟国にとって、税務決算書と財務諸表が結合されるべきか否か (「基準性原則」についてイエスかノーか) は最早問題ではなく、むしろ課税所得の自律的概念がどの程度国内 GAAP および IFRS といった財務会計基準によって影響されうかが問題であるとされる。本稿では、国際的税務会計基準としての CCCTB の特徴をドイツの法人課税と比較しながら明らかにすることを課題とする。

II. 指令提案成立の経緯と C(C)CTB の影響評価

2001年の「法人税研究」(the Company Tax Study) の公表に続いて、欧州委員会は広範な公開討論会を行い、一連の協議を行なった。そのプロセスにおけるもっとも重要なステップは、全 EU 加盟国の課税当局の専門家からなる作業グループ (CCCTB WG) の創設であった。CCCTB WG は、2004年11月に設置され、2008年8月までに13回の全体セッションを行なった。加えて、特定の領域をより詳細に検討するために6つのサブ・グループが設定され、CCCTB WG に答申した。各 EU 加盟国専門家の役割は欧州委員会の部局への技術的補佐と助言に限定された。CCCTB WG も拡大構成で3回 (すなわち2005年、2006年および2007年) 実業界、専門職者および学界からの総ての主要専門家と利害関係者が見解を表明することを可能にするために集結した。

さらに、欧州委員会は互恵的に幾つかの実業団体や専門職団体と非公式に協議した。それらの利害グループの一部は、見解を公式に表明した。学術研究の結果も考慮された。したがって、指導的学者は欧州委員会に当システム

国際的税務会計基準としての共通連結法人税課税標準……（久保田秀樹）

の様々な点に関連して洞察を提供した。

欧州委員会は、ブリュッセル（2002年4月）とローマ（2003年12月）の2つのイベントも開催した。2008年2月には欧州委員会と大学による共同開催の学会がウィーンで開かれ、CCCTBに関連するいくつかの項目について詳細に議論された。そして、2010年10月20日に欧州委員会は、加盟国、実業界、シンクタンクおよび大学の専門家に2008年4月のCCCTB WGの最後の会合以来、欧州委員会の部局が再検討し、さらに展開した特定のトピックスについて協議した。

影響評価としては、CCTB（the Common Corporate Tax Base: 連結なしの共通法人税課税標準）とCCCTB（連結共通法人税課税標準）の両者C(C)CTBについて、それぞれ、強制適用と任意適用のケースが分析され、それぞれの経済的、社会的および環境的影響が比較されている。以下では、その点について見ていきたい。

なお、C(C)CTBの影響評価は、以下の調査により行われた（指令提案「2. 利害関係団体との協議の結果と影響評価」の「(b) 影響評価」参照）。すなわち、(i) 欧州租税分析者 (ETA), (ii) プライスウォーターハウス・クーパー調査 (PWC), (iii) アマデウス・オービス・データベース, (iv) デロイト調査, そして (v) コルタックス調査である。

影響評価では、以下の4つの主要な政策シナリオが考察され、それらは「現状維持」シナリオ（オプション1）と比較された。

- (1) 選択的共通法人税課税標準（選択的 CCTB）：EU 居住会社（および EU に置かれた恒久的施設）は27の各 EU 加盟国の法人税システムの代わりに EU 共通の規則に従って課税標準を算定するオプションを持つ。当システムは租税結果の連結を行わないため、「独立会計処理」（すなわち「互いに対等」原則に従った取引ごとの価格付け）がグループ内取引に適用される（オプション2）。

- (2) 強制的共通法人税課税標準 (強制的 CCTB) : すべての資格ある EU 居住会社 (および EU に置かれた恒久的施設) は, EU 共通の規則に従って課税標準を算定することが強制される。新規則は現在の27の各 EU 加盟国の法人税システムに取って代わる。連結を行なわないため, 「独立会計処理」がグループ内取引の利益の配分を引き続き決定する (オプション3)。
- (3) 選択的共通連結法人税課税標準 (選択的 CCCTB) : EU 域内連結課税標準を確立する共通規則が, 現在の27の各 EU 加盟国の法人税システムと, 歳入の関連企業への配分の際の「独立会計処理」利用の代替物となる。したがって, 各グループ構成企業 (すなわち, EU 居住企業または EU に置かれた恒久的施設) の租税結果が集計され連結課税標準となり, 前もって制定された公式に基づく配分機構に従って再割当される。このシナリオの下では, EU 居住企業および/または EU 外に居住する会社に所有される EU に置かれた恒久的施設は, それらがグループ形成の資格要件を満たし, 同一グループの総ての資格ある構成企業が共通規則の適用を選択する場合 (全入全出のケース), CCCTB を適用する資格がある (オプション4)。
- (4) 強制的共通連結法人税課税標準 (強制的 CCCTB) : EU 居住会社および/または EU 外に居住する会社に所有される EU に置かれた恒久的施設は, それらがグループ形成の資格要件を満たす限り, CCCTB の適用を強制される。

影響評価の経済的帰結は, 識別された法人税障害物の除去によって, 企業がより健全な経済的選択を行ない, その結果, 経済の全般的効率性を改善することができることを示しており, 選択的 CCCTB および強制的 CCCTB の選択が, 幾つかの理由により好ましいとされる (指令提案「2. 利害関係団

国際的税務会計基準としての共通連結法人税課税標準……（久保田秀樹）

体との協議の結果と影響評価」の「(b) 影響評価」参照)。

EU 加盟国の歳入に対する影響は、最終的には異なる租税手段ミックスの適用、または適用される税率に関わる各 EU 加盟国の政策選択に依存する。この点について、各加盟国への正確な影響を予測することは困難であり、指令は5年後に影響を見直す条項（第133条）を含んでいる。

III. CCCTB の特徴

CCCTB は、EU の税務居住者 (tax resident) および第3国会社の EU 域内支部である会社の課税標準算定の共通規則の体系である。特に共通財政枠組みは、各会社（または支部）の個別の課税標準、そして他のグループ構成企業が存在する場合の課税標準の連結および資格ある加盟各国への連結課税標準の割当を確定する規則を提供する。

CCCTB は、あらゆる規模の企業に利用可能である。多国籍企業は、単一市場での特定の租税障害物という現実から解放されるだろうし、中小企業は他の加盟国への事業拡大を決定する際、遵守コストを抑えることができるとされる。CCCTB の適用は企業の選択による。

CCCTB の下では、企業グループは EU 域内で単一の租税規則を適用し、1つの税務当局にだけ納税申告書を提出すればよいというワン・ストップ・ショップ制 (“one-stop-shop” system) が採られている。CCCTB を選択する企業は共通規則によって規制されるすべての事項について各 EU 加盟国の法人税制度の適用を受けない。一方、CCCTB によるシステムの適用資格のない企業または資格はあっても適用を選択しない企業は、各 EU 加盟国の法人税規則の適用を受ける。

国境を越えた事業を行なう企業は、CCCTB により、国境を越えた損失相殺と法人税に関連した遵守コストの削減の両方から恩恵を受ける。EU レベルでの課税標準算定に利益と損失の直接的連結を認めることは、EU 域内市

場の可能性をよりよく活用するための国境を越えた活動への過剰課税を縮小し、それによって国内活動と国境を越えた活動との間の租税中立的条件を改善するためのステップとなる。EUの多国籍企業の事例に基づく計算は、非金融多国籍グループの平均約50%、金融多国籍グループの約17%が国境を越えた損失の直接的な相殺から恩恵を受けうることを示している（指令提案「説明的覚書」の「1. 提案の文脈」参照）。

CCCTB導入の主要な利点は、適用会社の遵守コストの削減にある。調査結果は、CCCTBの下で経常的租税関連タスクの遵守コストの7%の削減を示している。実際の、および認識される遵守コストは中長期的に国外進出する企業の能力と意欲に著しい影響を及ぼすことが期待される。CCCTBは、他の加盟国に新子会社を設置する親会社の場合、規則遵守の時間と経費の著しい節約をもたらすことが期待される。調査に参加した租税専門家は、平均して、大企業が他の加盟国に新子会社を設置する租税関連支出として140,000ユーロ（売上高の0.23%）以上を費やしているの見積った。CCCTBは、これらのコストを62%削減する。中小企業の節約はさらに大きく、コストは128,000ユーロ（売上高の0.55%）から42,000ユーロへの減少が期待される（指令提案「説明的覚書」の「1. 提案の文脈」参照）。

CCCTBでは、企業グループ構成企業のすべての課税標準は連結される。その結果として、国境を越えた損失の自動的な相殺も可能となる。連結決算における資本連結または負債連結の意味での連結は行われぬ。「連結された」課税標準の算定に対して企業グループ内取引の利益作用は除去されねばならない（指令提案第59条）。このことからCCCTBの本質的利点として、CCCTB企業グループ内での振替価格規定と振替価格記録は不要となる。

次の段階において、連結された課税標準は個々の企業グループ構成企業に割当られる。そして、この割当後の課税標準に国別法人税率が適用される（指令提案第XVI章）。割当は、幾つかの要素に基づく公式によって行われ

国際的税務会計基準としての共通連結法人税課税標準……（久保田秀樹）

る。その要素としては、労働（支払い賃金総額と従業者数で割られる。）、仕向け地による売上高および財産価値が利用され、その際、指令提案では各要素のウエイト付けがそれぞれ3分の1ずつ規定されている。結局、これらの配分方法によって課税標準が、人員の投入（「労働」）および財産価値（「資本」）の投入によって価値創造に貢献した企業グループ構成企業に割られる。その際、「仕向け地による売上高」という要素は、価値創造要素として買い手ないし消費者（「市場」）を顧慮するものとされる。

指令提案は CCCTB の管理と手続のための規定を含む（指令提案第 XVII 章）。上述のように、いわゆる企業グループの主たる納税義務者の定義により税務当局とのすべてのやり取りを主たる納税義務者が帰属する主たる税務署を通じてのみ行うため（上述のワン・ストップ・ショップ制）、多数の異なる国の税務署との調整が不要となる。

IV. 課税標準算定のための規則

原則として、課税標準の算定は収入余剰計算書の様式で行うものとされ、税務決算書（Steuerbilanz）の作成は規定されていない。商法規定あるいは国際財務報告基準（IFRS）の基準性が規定されていないので、指令提案は課税標準の算定のためのすべての必要な規則を保持しなければならない。指令提案本体は以下の18の章、136の条文から構成される。

第 I 章 範囲

第 1 条 範囲、第 2 条 資格ある会社、第 3 条 資格ある第 3 国会社形態

第 II 章 基礎的概念

第 4 条 定義、第 5 条 恒久的施設

第 III 章 当指令により提供されるシステムの選択

第 6 条 選択、第 7 条 適用される法、第 8 条 加盟国間の協定に対する指令の優先

第IV章 課税標準の算定

第9条 一般原則, 第10条 課税標準の要素, 第11条 非課税収益, 第12条 控除可能な費用, 第13条 その他の控除可能な項目, 第14条 控除不能な費用, 第15条 株主の便益のために生じる支出, 第16条 慈善団体

第V章 計上時期と定量化

第17条 一般原則, 第18条 収益の発生, 第19条 控除可能な費用の負担, 第20条 償却不能資産に関連するコスト, 第21条 在庫および仕掛品, 第22条 評価, 第23条 売買目的金融資産および負債 (取引帳簿), 第24条 長期契約, 第25条 引当金, 第26条 年金, 第27条 不良債権控除, 第28条 ヘッジ取引, 第29条 在庫および仕掛品, 第30条 保険企業, 第31条 第3国への資産移転

第VI章 固定資産の減価償却

第32条 固定資産登録, 第33条 減価償却基礎価額, 第34条 減価償却の資格要件, 第35条 改善コストの減価償却, 第36条 個別償却資産, 第37条 計上時期, 第38条 再調達資産の買換え免除, 第39条 資産プール, 第40条 非償却資産, 第41条 例外的減価償却, 第42条 固定資産カテゴリーの正確さ

第VII章 損失

第43条 損失

第VIII章 当指令により提供されるシステムへの加入および離脱のための規定

第44条 資産および負債の認識および評価に関する一般規則, 第45条 減価償却のための固定資産の資格, 第46条 システム加入に関する長期契約, 第47条 システム加入に関する引当金と控除, 第48条 加入前の損失, 第49条 システム離脱の一般規則, 第50条 資産プールで減価償却される固定資産, 第51条 システム離脱に関する長期契約, 第52条 システム離脱

国際的税務会計基準としての共通連結法人税課税標準……（久保田秀樹）

に関する引当金と控除，第53条 システム離脱に関する損失

第 IX 章 連結

第54条 資格ある子会社，第55条 グループの形成，第56条 支払い不能，
第57条 連結の範囲，第58条 計上時期，第59条 グループ内取引の除去，
第60条 源泉徴収税および源泉課税

第 X 章 企業グループへの加入および離脱

第61条 グループ加入時の固定資産，第62条 グループ加入に関する長期
契約，第63条 グループ加入時の引当金と控除，第64条 グループ加入時
の損失，第65条 グループの終了，第66条 グループ終了後の損失，第67
条 グループ離脱時の固定資産，第68条 自己創設の無形資産，第69条
グループ離脱時の損失

第 XI 章 事業再編

第70条 グループ内の事業再編，第71条 事業再編が2つ以上のグループ
間で行われる場合の損失の取扱い

第 XII 章 企業グループと他企業間の取引

第72条 継続性のある非課税，第73条 転換条項，第74条 国外恒久的施
設の所得の算定，第75条 非課税株式処分の否認，第76条 源泉課税され
る受取利息，受取ロイヤリティおよびその他の所得，第77条 源泉徴収税

第 XIII 章 関連企業間の取引

第78条 関連企業，第79条 関連企業間の価格付けの修正

第 XIV 章 濫用防止規則

第80条 一般的濫用防止規則，第81条 利息控除の否認，第82条 被支配
外国会社，第83条 算定

第 XV 章 透明企業

第84条 透明企業の所得の持分所有納税義務者への配分規則，第85条 第
3 国企業の場合の透明性の決定規則

第 XVI 章 連結課税標準の割当

第86条 一般原則, 第87条 セーフガード条項, 第88条 グループへの加入と離脱, 第89条 透明企業, 第90条 労働要素の構成, 第91条 従業員と支払賃金総額の配分, 第92条 資産要素の構成, 第93条 資産の配分, 第94条 評価, 第95条 売上高要素の構成, 第96条 仕向け地による売上高, 第97条 諸要素算定規則, 第98条 金融機関, 第99条 保険企業, 第100条 石油および天然ガス, 第101条 海上輸送, 河川輸送および空輸, 第102条 割当株式に対して控除可能な項目, 第103条 租税債務

第 XVII 章 管理と手続

第104条 選択の告知, 第105条 グループの期間, 第106条 選択の告知の際の情報, 第107条 選択の告知の統制, 第108条 課税年度, 第109条 納税申告書の提出, 第110条 納税申告書の内容, 第111条 納税申告書の誤謬の通知, 第112条 納税申告書の提出欠如, 第113条 電子ファイリング, 納税申告書および補足文書に関する規則, 第114条 査定の修正, 第115条 中心的データベース, 第116条 主たる納税義務者の指名, 第117条 記録保持, 第118条 所轄当局に対する情報提供, 第119条 所轄当局による意見の要求, 第120条 所轄当局間の情報交換, 第121条 守秘条項, 第122条 税務調査, 第123条 加盟国間の意見の相違, 第124条 不服申立て, 第125条 行政訴訟, 第126条 訴訟

第 XVIII 章 確定規定

第127条 委任の行使, 第128条 委任の取消, 第129条 委任法に対する異議, 第130条 欧州議会への通知, 第131条 委員会, 第132条 第87条に関する協議, 第133条 再検討, 第134条 国内法化, 第135条 施行, 第136条 宛名

補遺 補遺 I, 補遺 II, 補遺 III

提案についての立法上の財政陳述

国際的税務会計基準としての共通連結法人税課税標準……（久保田秀樹）

課税標準算定のための規則としては、収益、非課税収益、控除可能費用および控除不能費用についての基礎的規則（指令提案第10条～第14条参照）のほかに、指令提案は、例えば、実現時点（指令提案第9条）ないし期間限定（指令提案第17条）についての一般規則、そして例えば取引の評価（指令提案第22条）、退職年金引当金の計上と評価（指令提案第25条および第26条）ならびに経済財の計画的減価償却および計画外減価償却（指令提案第VI章）についての個別規定も含む。損失は無制限に繰越可能である（指令提案第43条）。

以下では、ドイツの課税所得計算と比較しながら CCCTB 算定のための規則について概観する。

(1) 減価償却

指令提案第4条の(14)によると、12か月以上事業で利用され、取得原価が1,000ユーロ以上の、有償取得または自家製造された有形固定資産、および個別に評価できる有償取得の無形固定資産は、固定資産たる経済財とみなされる。これらの固定資産たる経済財は長期金融資産および時の経過や消耗で減価が生じない有形固定資産（例えば土地）を例外として、計画的減価償却が行われる。指令提案は、少なくとも15年の耐用年数をもつ有形固定資産と定義される長期の有形固定資産（指令提案第4条の(16)）について15年にわたって定額法による減価償却を規定している。建物¹は2.5%の償却率（40年の仮定耐用年数）で償却されるものとされる。固定資産たる無形経済財はその耐用年数にわたって、すなわち法的保護が保証される、ないしはそれについて法が保証する期間にわたって償却されるものとされる。中古経済財（指令提案第4条の(17)）は納税義務者がより短い見積り耐用年数を呈示しない限り同一の規則で減価償却される。

計画的減価償却を受ける他のすべての固定資産たる経済財は、集合項目

(資産プール)に一括され (in one asset pool), 25%の年間償却率で減価償却される。

指令提案は、計画的に償却できない、継続的に価値が減少する固定資産たる経済財について計画外減価償却を規定している。けれども、この規定は、経済財の売却益が非課税の場合、認められない(指令提案第41条)。

集合項目(資産プール)についての規定はドイツの規定と比べて、通常、計画的減価償却費の増加につながる。なぜなら、一方で集合項目にずっと多くの価値のある経済財が受容され、他方でドイツ法より高い25%の償却率が適用されるからである。これはドイツ税法による3%の建物の定額法による償却率(所得税法第7条第4項)にも匹敵する。耐用年数が15年未満の経済財は集合項目を通じて減価償却される。

(2) 退職年金引当金

退職年金引当金は CCCTB 向けには保険数理計算法によって確定された金額により計上されるものとされる(指令提案第26条)。したがって、ドイツ商法向けまたは IFRS 向けに実施された鑑定が課税標準の確定にも利用される。CCCTB により確定された退職年金引当額は、通常、ドイツ所得税法第 6a 条により確定される金額より退職年金引当額が高くなる。CCCTB の場合、将来の展開も計算に算入され、割引率も欧州銀行間取引金利 (EURIBOR) とのリンクによって極めて短期的にそれゆえ弾力的に調整される。この短期的な利子率で調整される規定が事実在即して正しいか、したがって加盟国のコンセンサスを得られるかは疑わしいとされる (Lenz/Rautenstrauch 2011, S. 728)。

(3) 研究開発費

研究開発の費用は、それが経済財の調達または製作に流入しているか否か、

国際的税務会計基準としての共通連結法人税課税標準……（久保田秀樹）

あるいはドイツの理解に従って即時に控除可能な費用かどうかにかかわらず、全額常に即時に控除可能とされる（指令提案第12条および第14条 1. (i)）。この規定によって、例えば、研究開発に役立つ実験装置の調達コストも即時に控除可能となり、その耐用年数ないしは集合項目を通じて減価償却することはできない。

(4) 損失相殺

ドイツ法におけるのと同様、指令提案は無制限の損失繰越を規定している（指令提案第43条）。それに対して、損失の繰戻し（carry back）計上は認められていない。ドイツ所得税法第 10d 条第 2 項に相当する最低課税を指令提案は規定していない。

(5) 一般的濫用防止規則

指令提案は、課税回避を唯一の目的とする経済的基礎のない取引が課税標準の算定の際、顧慮されてはならないというドイツ租税通則法と同様の一般的濫用防止条項を含む（指令提案第80条）。納税義務者が2つ以上の選択肢をもち、それを租税負担の軽減をもって選択する「真正の」経済活動は指令提案第80条には該当しない。そうした一般的濫用防止条項の適用ないし解釈の際の困難はドイツ法によって知られており、その結果、この CCCTB によって納税義務者に重要な変更が生じることはない（Lenz/Rautenstrauch 2011, S. 729）。

(6) 利息控除制限と加算課税

特殊な濫用防止規則は、第 3 国に居住する関連企業に対してのみ適用可能である。利息控除制限の濫用防止規則は、EU 指令（2011/16/EU）による情報交換に関する協定が締結されなかった第 3 国に居住する関連企業への利

息支払いの税務上の控除を禁止している（指令提案第81条）。

利息控除の制限のほか、指令提案は、ドイツの加算課税に類似した被支配外国会社規則（指令提案第82条）を含んでおり、それによれば第3国企業の類義語列挙された利益は支配企業の課税標準に加算されうる。この場合、支配関係（納税義務者による資本、議決権または利益参加の50%超所有）、第3国企業の低水準課税（10%未満の税率または租税特別措置）ならびに非上場の第3国企業における30%を超える消極所得が前提となる。消極所得とは、特に受取利息、受取ライセンス料、受取配当、株式売却益、受取家賃、および保険、銀行ならびに他の金融機関からの収入であり、それらがそれぞれ納税義務者またはその関連企業との取引に50%を超えて帰属される場合である。それに対して、被支配外国会社規則は、情報交換協定を締結しているヨーロッパ経済領域（EEA）構成国の場合適用されないものとされる。

いわゆる支配変更（Change-of-Control）規則が国際的文脈において通例であるにもかかわらず、指令提案にはドイツ法人税法第8c条に相当する規則はない。指令提案第81条における利息控除制限を除いて、ドイツの利息抑制（所得税法第4h条、法人税法第8a条）ないし出資者からの借入についての旧規則（旧ドイツ法人税法第8a条）に相当する規定はない。

(7) 国外所得

第3国の恒久的施設の所得、外国からの配当ならびに外国法人への出資の売却益は、原則として指令提案第11条により非課税である。但し、指令提案は、第73条において外国での税負担が軽い場合（すなわち10%未満の税率または租税特別措置）、加算法への一般的移行を規定している。EUのコンツェルンがそうした税負担が軽い第3国企業に重要な資本参加をしている場合、この加算法への一般的移行はCCTBの適用決定の際にマイナスの影響を及ぼすだろう。

V. 未解決の問題

(1) 個別規則の欠如

幾つかの点が指令提案により、なお未解決であり、ないしは解釈問題が存在する。まず第一に、例えば金融企業について金融投資資産の構成要素としてのデリバティブについての細則が欠けている。これらは、理事会での議論の枠内で補完ないし修正されるだろう。特別規則が考慮される、その他の領域（例えばリースの領域または経済的所有者の定義）は、特別な手続きによって更に規制されねばならない。この場合、欧州委員会は、参加している加盟国による、いわゆる検査手続きの枠内で多数決によって認可される法律公文書を公布することができる。

(2) 適用と解釈の将来の統一性問題

CCTB（連結なしの共通法人税課税標準）のみが導入される場合、連結課税標準の個々の加盟国への割当による事実上の統一への圧力は無くなり、その結果、CCTBが、個々の加盟国での導入後バラバラに展開する危険がある。どのように統一的管理指示が公表されるか、あるいはどのように国内の財政判決が指令の統一的解釈に達するべきかはまだ明らかでない。すべてのCCTB問題が予備的決定要請を通じて欧州裁判所に提出されるのは現実的でないように思われる。この場合、CCTBの解釈問題に対してのみの特別欧州法廷の設置が望ましいだろうが、それには欧州連合条約の変更が必要とされる（Lenz/Rautenstrauch 2011, S. 730）。

(3) 国境を越えた損失相殺の規則の導入

国境を越えた損失の自動的な相殺の利点はCCTBの導入の場合無くなってしまい、その結果、これについて独立した規則が開発され、指令に取り入

れられねばならないだろう。これについて、少なくとも欧州裁判所およびドイツ連邦財政裁判所の基準値に相当する、いわゆる最終損失の控除を認めることが提案される (Lenz/Rautenstrauch 2011, S. 730)。

(4) 10%の現存法人税最低税率の導入

欧州委員会は繰り返し、法人税の課税標準の統一化のみを追求し、法人税率の統一化は求めないと言及しているが、指令提案は、その適用において欧州委員会が十分な法人税負担とみなしている、最低税率の現存の基準値を内容としている。これは、EU加盟国の平均的な適用可能法定法人税率の40%未満の水準の税率によって規定されている (例えば、指令提案第73条、第81条の1、第82条の1参照)。結果として、その値は10%未満となり、そのため、欧州委員会は法人税の領域では10%の最低税率を十分な税負担とみなしている。その結果、CCCTB最低税率は、EU内の事実上最も低い法人課税率 (法人課税率10%のキプロスとブルガリア) を超えないものと査定されるだろう (Lenz/Rautenstrauch 2011, S. 730-731)。

VI. 結 び

指令提案は、採択後、法人税の課税対象企業のみに適用されることになるため、ドイツ企業の圧倒的割合を占める人的会社には適用されない。その上、指令提案はドイツ企業によって負担される日本の事業税に相当する営業税 (Gewerbesteuer) を考慮していない。

また、ドイツの法人税上の課税所得は、原則として商法計算規定に基づく当期純利益をベースにして計算される。一方、営業税は、法人税上の課税所得をベースにして、営業税法上、加算と減算の処理がなされ、営業税上の「課税所得」である営業収益 (Gewerbeertrag) が算定されている。しかし、営業税上の営業収益が営利企業からの利益に基づく標準として法人税の規定

国際的税務会計基準としての共通連結法人税課税標準……（久保田秀樹）

に遡る限り、CCTB等のヨーロッパ統一課税標準の導入は遵守コストの削減につながらず、CCTBの選択は管理コストの倍増にもつながりかねない。そのため、CCTBのドイツへの導入の前に、営業税が他の構想によって取って代られるか、少なくともCCTBが営業税の確定の出発基礎として採用されねばならない（Lenz/Rautenstrauch 2011, S. 731）。

欧州委員会は、上述のように税率に調和化を拡張する意図はなく、各加盟国は納税義務者の課税標準の割当額に独自の税率を適用するとされている。これは、CCCTBがEU内での統一税率とセットで提案された場合、財政主権の更なる制限であるとして生じかねないEU加盟国からの反発を配慮した結果だといわれる（Essers(ed.) 2009, p. 30）。しかし、欧州委員会によって意図されていなくとも、結果的に法人税率の統一化への事実上の強制が生じる可能性があるとする（Lenz/Rautenstrauch 2011, S. 731）。

指令提案に対して、一部のEU加盟国は直接税の領域で更なる調和化を原則として拒絶しており、他の加盟国は十分解決されていない実質的問題のために疑義を持ち、また見積り困難な税収効果が指令提案の受容を妨げている。3つの規定されたステップ（共通の課税標準、連結、割当）のうち、特に割当については近いうちに加盟国の合意が得られる可能性はほとんどない。割当なしに連結しても意味がないので、連結と割当のない共通法人税課税標準（CCTB）の導入にのみ可能性があるとする（Herzig 2011, S. M1）。この場合、国境を越える損失の自動的な相殺ならびに企業グループ内取引における振替価格の除去という重要な利点はなくなるが、CCTBとしての所得算定規則のEU内調和化の達成は、大きな政治的成果となるといわれる。

参 考 文 献

- Essers, Peter (ed.) (2009) *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts*, Kluwer Law International.
European Commission (2011) *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Con-*

- solidated Corporate Tax Base (CCCTB)*.
- Förster, Guido/Krauβ, Sebastian (2011) Der Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vom 16.3.2011, *Internationales Steuerrecht (IStR)* 16/2011.
- Herzig, Norbert (2011) “Vorschlag einer GKKB-RL—ein ambitioniertes Zukunftsprojekt”, *DB* Nr. 15.
- Kahle, Holger/Dahlke, Andreas/Schluz, Sebastian (2011) Der EU-Richtlinienvorschlag zur CCCTB-Anmerkung aus Theorie und Praxis, *Die Unternehmensbesteuerung (Ubg)* 7/2011.
- Lenz, Martin/Rautenstrauch, Gabriele (2011) “Der Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB)”, *DB* Nr. 13.
- Scheffler, Wolfram/Krebs, Claudia (2011) Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG, *Deutsches Steuerrecht (DStR)* 49 Jg.
- 久保田秀樹 2011 「ドイツにおける『基準性原則』の変容と課税所得計算」『産業経理』第71巻第1号。
- 八谷まち子 1999 「コミトロジー考察」『政治研究』第46号。