

KONAN UNIVERSITY

EUにおける法人課税ベース調和化とその困難性

著者	久保田 秀樹
雑誌名	甲南経営研究
巻	54
号	1
ページ	163-184
発行年	2013-07-30
URL	http://doi.org/10.14990/00002111

EU における法人課税ベース 調和化とその困難性

久保田 秀樹

甲南経営研究 第54巻 第1号 抜刷

平成 25 年 7 月

EU における法人課税ベース 調和化とその困難性

久保田 秀樹

1. はじめに

共通連結法人課税ベース (the Common Consolidated Corporate Tax Base, 以下「CCCTB」とする。)に関する欧州理事会指令の提案 (European Commission (2011), 以下「指令提案」とする。なお, 本稿で引用した条文の翻訳については大野訳 (2012) を参考とした。)を欧州委員会は2011年3月16日に公表した。

指令提案は, EUにおけるCCCTBの導入を規定している。CCCTBは, 以下の3段階のプロセスから成る。

第1段階 企業グループ構成企業の所得が個々に統一的課税所得算定規定に従って算定される。

第2段階 個別所得が連結所得に統合される。

第3段階 鍵となる数値に基づいて各加盟国に位置する企業グループ構成企業に連結所得が割当てられる。

CCCTBの第1段階は以下のように損益計算書指向の所得算定 (Gewinn- und Verlustrechnung-orientierte Gewinnermittlung) に基づくものであり (指

* Namentlich bedanke ich mich bei Herrn Professor Dr. Dr. h. c. Norbert Herzig (Flick Gocke Schaumburg) für die hilfreiche Ratschläge.

EUにおける法人課税ベース調和化とその困難性（久保田秀樹）

令提案10条），税務貸借対照表（Steuerbilanz）は作成される必要はないとされる。しかし、後述するように実質的には作成不要というわけではない。

- 収益（益金）
 - －非課税収益
 - －控除可能費用（損金）
 - －その他の控除可能項目（特に減価償却費）
-
- ＝課税所得

指令提案は、国際財務報告基準（IFRS）との基準性も加盟国の国内会計法（ドイツでは商法典：以下 HGB とする。）との結び付きもない、独立した税務会計基準である。この点では、日本の確定決算主義に相当する「基準性原則」（Maßgeblichkeitsgrundsatz）が存在するドイツ税法会計規定とは異なる。

本稿では、ヘルツィツヒの研究（Herzig（2004），（2011），（2012）），ヘルツィツヒ/クールの研究（Herzig/Kuhr（2011））およびカーレ/シュルツの研究（Kahle/Schluz（2011））等に依拠して、EUにおける法人課税ベース調和化とその困難性を明らかにすることを課題とする。

II. CCCTB の損益計算書指向性と「影の貸借対照表」

上掲の CCCTB の所得算定シェーマは、ドイツ所得税法 4 条 3 項による収入余剰計算（Einnahmen-Überschußrechnung）による所得算定に形式上類似する。しかし、CCCTB は、実質的には収入余剰計算ではなくて、実現時点での収益（益金）と費用（損金）の認識、すなわち収入と支出の期間限定が行われる、修正収入余剰計算である（下掲の指令提案 9 条 1 項および 17 条～19 条）。

「第四章 課税ベースの算定

第9条 一般原則

1. 課税ベースを算定する際、損益は実現されたときにのみ認識されるものとする。」

「第V章 計上時期と計量化

第17条 一般原則

収益、費用および他の総ての控除可能項目は、本指令に別段の定めがある場合を除き、それらが帰属すべき課税年度に認識されるものとする。

第18条 収益の計上

実際の支払が繰延べられるか否かにかかわらず、収益を受ける権利が生じ、かつそれらが合理的正確さで計量化しうる時、収益は計上される。

第19条 控除可能費用の発生

控除可能費用は、以下の条件が満たされた時点に発生する。

- (a) 支払義務が発生している。
- (b) 当義務の金額が合理的正確さで計量化できる。
- (c) 財の取引の場合、当該財に対する所有権の重要なリスクと報酬が納税者に移転され、かつサービスの提供の場合、当該サービスが納税者によって既に受領されている。」

なお、特定の助成金、受取配当金、出資の売却益および第3国の恒久的施設の所得収入は非課税収益に属する。事業収入と事業支出の認識時点に関しては、貸借対照表指向的事业財産比較 (Bilanz-orientierte Betriebsvermögensvergleich) すなわち、発生主義会計と計算上一致する点が多い。

但し、よく見ると、複式簿記と損益計算書に関連付けられた貸借対照表作

EUにおける法人課税ベース調和化とその困難性（久保田秀樹）

成の欠如によって、営業事象は、複式記入されず、単に期間関連の費用および収益作用によってのみ、期間にまたがる関連の無視の下に認識されることは明らかである。その結果、更なる統制メカニズムが無ければ収益および費用の非計上ないし2重計上のおそれがあるとされる（Herzig/Kuhr（2011）, S. 2054-2055）。

確かに、指令提案4条14号による設備資産の定義を受ける経済財は、慣習的意味では借方計上されない。けれども、下掲の指令提案13条により。取得ないし製作の費用計上は支払時点ではなく償却可能な設備資産の場合、利用期間に渡って配分されねばならない。

「第13条 その他の控除可能項目

比例的控除は、第32条から第42条に従う固定資産の減価償却に関して行うことができる。」

また、下掲の指令提案20条により償却不能設備資産の場合、流出の時点に計上されねばならない。

「第20条 減価償却されない資産に関連するコスト

第40条により減価償却されない資産の取得、建造または改善に関連するコストは、当該固定資産が処分される課税年度において、当該処分益が課税ベースに算入されることを条件として、控除されるものとする。」

さらに、下掲の指令提案32条は明文による記録義務を内容とする。

「第32条 固定資産台帳

取得、建造または改善のコストが、関連する日付と共に、固定資産ごとに別個に固定資産台帳に記録されるものとする。」

流動資産に関しては、下掲の指令提案21条が、棚卸資産の取得原価および

製作原価が売却または費消の際に初めて課税ベースを減少させることを定めている。

「第21条 棚卸資産および未完成工事

課税年度中の控除可能費用の総額は、課税年度期首の棚卸資産および未完成工事の価値だけ増加し、同年度末の棚卸資産および未完成工事の価値だけ減少するものとする。長期契約に関連する棚卸資産および未完成工事に関しては修正は行われないものとする。」

これに不可欠な課税年度の期首と期末の棚卸資産の価値の確定は、有高計算を不可欠にする。そのため、この関連において経済財の借方計上義務を確認することができ、その際、設備資産においては下掲の指令提案4条13号の意味での租税価値が帳簿価値に代替する。

「第4条 定義

- (13) 固定資産または資産プール勘定の『租税価値』は、減価償却の基準価額から減価償却累計額を控除したものをいう。」

貸方側では、借入金を受入と返済は損益中立的であるため、貸借対照表が作成されない CCCTB における貸方項目の計上と評価は、主に引当金に関するものとなる。この関連において、下掲の指令提案25条1項3文は事実上の記録義務を引出す。すなわち、指令提案の損益計算書指向から予見的な計算限定項目 (Rechnungsabgrenzungsposten) と一時的な計算限定項目の計上義務が生じる。

「第25条 引当金

1. 第19条にもかわらず、課税年度末に納税者が、当該課税年度または過年度に実施された活動もしくは取引に起因し、当該債務から生じる金額が信頼性をもって見積られる法的債務または将来起こりうる法的債務

EUにおける法人課税ベース調和化とその困難性（久保田秀樹）

を有することが立証される場合、当該金額の最終決済が控除可能な費用に帰結することを条件として、控除可能とする。

当該債務が、将来の数年間にわたって継続する活動もしくは取引に関連する場合、当該控除は活動もしくは取引の推定継続期間にわたって比例的に配分され、それから引出される収益に関連付けられるものとする。

本条の下で控除される金額は各課税年度末に再検討され修正されるものとする。将来年度の課税ベースの算定の際、既に控除された金額が考慮されるものとする。」

全体的考慮において、必要な副次計算と有高計算は「影の貸借対照表」(Schattenbilanz)となる。すなわち、指令草案は、「単純化された複式簿記」の意味での一連の副次ないし有高計算を明示的または暗示的に前提しているとされる (Herzig/Kuhr (2011), S. 2055)。

Ⅲ．潜在的税務貸借対照表上の修正および潜在的会計外修正

指令提案は、上述のようにIFRSとの基準性も加盟国の国内会計法との基準性もないし、独立した税務貸借対照表作成も規定していない。そのため、貸借対照表上の修正と会計外修正とを区別するドイツの税法会計基準の伝統的概念は一見使い物にならない。しかし上述のように、多数の副次および有高計算の事実上の遂行義務は、「影の貸借対照表」作成を必然的に伴う。これは実務においては商事貸借対照表 (Handelsbilanz) からの調整によって、すなわち実質上の税務貸借対照表上の修正によって実施される。

事実上の税務貸借対照表上の修正の具体例は、例えば、ドイツの納税者が商事貸借対照表で形成してきた法的義務のないサービス引当金 (Kulanzrück-

stellungen) である。指令提案の上掲の25条1項の条文は単に法的義務を含むに過ぎないので、サービス引当金に対する商法上の貸借対照表および損益計算書を出発点として修正が実施されねばならない。結局のところ、指令提案25条1項3文による税務目的で実施されるべき引当金記録は、商事貸借対照表と違ってサービス引当金を明示しない (Herzig/Kuhr (2011), S. 2055)。

「影の貸借対照表」が実務で商事貸借対照表から転換されるという事実の顧慮の下、事実上の観点で上述の税務貸借対照表上の修正と並んで会計外の修正が問題となる。指令提案においては原則として事実上の会計外修正の以下の4グループが区別されねばならず、それに関してヨーロッパの調和化が必要であるとされる (Herzig/Kuhr (2011), S. 2055-2056)。

- ①非課税収益
- ②控除不能費用
- ③「出資者—会社」関係からの事象による修正
- ④指令提案83条との関連での下掲の82条による加算

なお、これらはすべて、上記の意味での事実上の税務貸借対照表上の修正の枠内では実施されないという点で共通する。

「第82条 被支配の外国会社

1. 課税ベースは、以下の条件が満たされる場合、第三国に居住する企業の未分配所得を含むものとする。
 - (a) 納税者自身または、その関連企業とともに議決権の50%超の間接または直接の参加を保有するか、もしくは資本の50%超を保有するか、あるいは当該企業の利益の50%超を受取る権利がある。
 - (b) 当該第三国における一般的制度の下で加盟国で適用される平均法定法人税率である40%未満の法定法人税率で課税されるか、または当該企業が、一般的制度の税率より著しく低い課税水準を認める特別な制度の適用を受ける。

EUにおける法人課税ベース調和化とその困難性（久保田秀樹）

- (c) 当該企業に発生する所得の内の30%超が、第3項に定められたカテゴリーの1つ以上に該当する。
 - (d) 当該会社は、その主要なクラスの株式が1つ以上の認定された証券取引所で定期的に取りされる会社でない。
2. 第1項は、当該第三国が欧州経済地域協定の当事国であり、EU指令2011/16/EUにおいて規定された、請求による情報交換に相当する情報交換に関する協定がある場合は適用されないものとする。
3. 以下のカテゴリーの所得は、当該企業の所得のカテゴリーの内50%超が当該納税者またはその関連企業との取引によるものである限り、第1項の(c)の解釈について考慮されるものとする。
- (a) 金融資産による受取利息またはその他の所得
 - (b) 知的財産によるロイヤリティまたはその他の所得
 - (c) 株式からの配当および売却益
 - (d) 動産からの所得
 - (e) 納税者の加盟国が第三国と締結した協定の下でその所得に課税する権利を与えられていない場合を除く、不動産からの所得
 - (f) 保険、銀行活動およびその他の金融活動からの所得」

指令提案10条によると課税ベースは、まず、非課税収益を控除した益金から算定される。これとともに、下掲の指令提案11条の意味での非課税収益は明示的に再び商法上の収益から導出されうる。指令提案11条に挙げられた課税免除は、法人税制度における2重課税回避のために制度的観点から提供される免除（(a)受取配当金、(d)株式売却益）から、指令提案の源泉原則に還元される免除（(e)第三国の恒久的施設の所得収入）を経て、指令提案の特別な

所得算定技法の結果としての免除（指令提案39条(2)の意味での(b)プール資産の売却益）にまで及ぶ。さらに、指令提案11条(a)は、特定の補助金の非課税を明文規定している。

「第11条 非課税収益

以下のものは、法人税非課税とする。

- (a) 第32条から第42条に準拠して減価償却される固定資産の取得、建造または改善に直接リンクした補助金。
- (b) 非貨幣的贈与の市場価値を含む、第39条(2)において挙げられるプール資産の売却益
- (c) 受取配当金
- (d) 株式売却益
- (e) 第三国の恒久的施設の所得収入」

第二に、指令提案10条によれば、マイナスの構成要素として「控除可能費用およびその他の控除可能項目」のみが課税ベースの算定に含まれ、そのためここから特に、下掲の指令提案14条の意味での税務上のみ控除不能な費用が画定されねばならない。

「第14条 控除不能費用

1. 以下の費用は控除不能とする。

- (a) 株式および負債の分売または払戻
- (b) 交際費の50%
- (c) 当会社の持分の一部をなす準備金への留保利益の振替
- (d) 法人税
- (e) 賄賂
- (f) 法令違反に対する当局へ支払われる過料および罰金
- (g) 第11条によって非課税となる所得を得るために当会社に発生したコスト

EUにおける法人課税ベース調和化とその困難性（久保田秀樹）

ト；そうしたコストは、納税者が発生したコストがより低いことを立証できない場合、当所得の5%の均一レートで決定されるものとする。

- (h) 第16条において定義された慈善団体に向けてなされたものを除く、貨幣的贈与および寄付
 - (i) 第13条および第20条で規定されたものを除く、研究開発に関連するもの以外の固定資産の取得、建造および改善に関連するコスト
 - (j) 付属文書Ⅲに挙げられた税金、但し、エネルギー製品、アルコール、アルコール飲料およびタバコ製品に課せられた物品税を除く。
2. 第1項の(j)にもかかわらず、加盟国は付属文書Ⅲに挙げられた1つ以上の税の控除を規定することができる。企業集団の場合、そうした控除は、当加盟国に居住または位置する企業集団構成企業の割当てられた分に適用されるものとする。
3. 欧州委員会は、法人税が課される加盟国における総額の20%を超えるすべての類似の税を含めるために必要な、第127条に準拠し、第128条、第129条および第130条の条件に従う委任された法行為を採択することができる。

付属文書Ⅲの修正は、修正後開始する課税年度において納税者に初度適用されるものとする。」

配当ないし積立が隠されて行われる範囲では、隠された利益配当 (verdeckte Gewinnausschüttung) というドイツの独自思考ならびに所得税法1条によって認識される事態の一部分のみしか規定されないものの、下掲の指令草案15条、22条、78条および79条の相互作用から、部分的に事実上の会計外修正の必然が生じるとされる (Herzig/Kuhr (2011), S. 2056)。

「第15条 株主の便益のために生じる支出

第78条に挙げられた納税者の支配，資本または経営を直接または間接的に保有する，個人，その配偶者，直系の祖先または子孫，もしくは関連企業である株主に与えられた便益は，独立した第三者には与えられないであろう，そうした便益の範囲において，控除可能な費用として扱われないものとする。」

「第22条 評価

1. 課税ベース算定については，取引は以下の金額で測定されるものとする。
 - (a) 財またはサービスの価格といった取引の金銭による対価
 - (b) 取引に対する対価が全部または部分的に金銭によらない場合の市場価値
 - (c) 納税者によって受け取られる非金銭的贈与の場合の市場価値
 - (d) 慈善団体に対する贈与以外の，納税者によってなされる非金銭的贈与の市場価値
 - (e) 売買目的の金融資産および負債の公正価値
 - (d) 慈善団体に対する非金銭的贈与の場合の租税価値
2. 課税ベース，所得および費用は，課税年度中のユーロで測定されるか，または欧州中央銀行によって発表される当暦年の年間平均交換レートか，もしくは課税年度が暦年と一致しない場合は欧州中央銀行によって発表される日報の課税年度中の平均値で，課税年度の末日にユーロに換算されるものとする。これは，ユーロを未採用の加盟国に位置する単体の納税者には適用されないものとする。また，総ての企業集団構成企業が同一の加盟国もしくはユーロ未採用の国に位置する場合も適用されないものとする。」

「第78条 関連企業

1. 納税者が、非納税者または同一企業集団でない納税者の経営、支配または資本に直接または間接的に参加する場合、当該二企業は関連企業とみなされるものとする。

同一人物が、納税者および非納税者または同一企業集団でない納税者の経営、支配または資本に直接または間接的に参加する場合、総ての当該企業は関連企業とみなされるものとする。

納税者は、第三国の恒久的施設に対する関連企業とみなされるものとする。非居住納税者は加盟国の恒久的施設に対する関連企業とみなされるものとする。

2. 第1項について、以下の規則が適用されるものとする。
 - (a) 支配への参加とは、議決権の20%を超える所有をいうものとする。
 - (b) 資本への参加とは、資本の20%を超える所有権をいうものとする。
 - (c) 経営への参加とは、当関連企業の経営において重要な影響力を行使する地位にあることをいうものとする。
 - (d) 個人、その配偶者および直系の先祖または子孫は、単一人物として扱われるものとする。

間接所有の場合、上記(a)および(b)の要件の充足は、連続する層を通して保有率を乗ずることによって決定されるものとする。議決権の50%超を保有する納税者は100%保有するものとみなされるものとする。

第79条 関連企業間関係の価格付けの修正

独立した企業間で行われる条件と異なる条件が関連企業間の関係において行われるか、課される場合、当条件がなければ納税者に生じていたが、当条件ゆえに発生していない所得は、当納税者の所得に含められ、かつ課

税されるものとする。』

そして、最終的に、既に引用した指令提案82条および下掲の83条の規範構成において定められ、低課税の第三国に居住する資本会社の保護作用を破る加算課税も、特別な種類の事実上の会計外修正である。

「第83条 算定

1. 課税ベースに含まれるべき所得は、第9条から第15条の規則に従って算定されるものとする。国外企業の損失は課税ベースに含まれないものとするが、将来の年度において第82条を適用する際には繰越され、算入されるものとする。
2. 課税ベースに含まれるべき所得は国外企業の利益参加における納税者の取分に応じて算定されるものとする。
3. 所得は、国外企業の課税年度が終了する課税年度に含まれるものとする。
4. 国外企業が将来において納税者に利益を分配する場合、第82条に従って先に課税ベースに含まれた金額は、分配利益に対する税についての納税者の租税債務算定時に課税ベースから控除するものとする。
5. 納税者が企業への参加を売却する場合、売却益は、既に課税ベースに算入された未分配の金額だけ、当売却益に対する納税者の租税債務算定の際、減額されるものとする。』

IV. 課税所得計算としての CCCTB の観点からの IFRS の評価

IFRS が税務決算書の目的と両立できるかどうかは問題である。IFRS 準拠財務諸表と税務決算書は、まず、その情報属性が、前者は将来指向的であるのに対し、後者は過去指向的である。また、その利用者は、前者は企業のステークホルダーであるが、後者は国庫のみである。さらに、適用範囲は、前

EUにおける法人課税ベース調和化とその困難性（久保田秀樹）

者が資本市場指向的企業が中心であるのに対し、後者の場合規模・法形態を問わず全企業となる（久保田（2011），63頁参照）。

しかし、IFRS全体の直接吸収はあり得ないとしても、個々のIFRSが課税所得計算の枠内で適用されることは考えうるとされる（Herzig（2004），S. 35）。以下では、課税所得計算としてのCCCTBの観点からIFRSの(a)収益実現概念、(b)借方計上概念、(c)貸方計上概念および(d)評価概念について見てみよう。

(a) 収益実現概念

IFRSによる収益の認識は、取引依存的決疑論（geschäftsvorfallabhängige Kasuistik）によって形成され、それは厳密な意味では資産負債アプローチにも収益費用アプローチにも従わないとされる（Kahle/Schluz（2011），S. 461）。財についての売買契約における収益実現は、所有に結びついた「意思決定的リスクと機会」の譲渡を本来要求する（IAS第18号 par.14）。それに対してサービス給付や長期製造契約に関連した収益は、原則として給付進展ないし製造進捗度を基準として認識されねばならない（IAS第18号 par. 20～23；IAS第11号 par. 22～29）。この工事進行基準には動的貸借対照表理解が表現されているが、首尾一貫して従われるわけではない。IFRSは、特に特定の金融資産（IAS第39号 par. 46；IAS第39号 par. 55（a））、投資不動産（IAS第40号 par. 33；IAS第40号 par. 35）ならびに生物資産（IAS第41号 par. 12；IAS第41号 par. 26）において公正価値上昇分の収益認識も規定している。

CCCTBの観点からは、工事進行基準はなお批判の対象とされる。なぜなら、それは収益実現時点を収入時点からさらに遠ざけるからである。予測される収益・費用ならびに製造進捗度に関して、公平性命令に反する、重大な裁量および形成余地がある。したがって、工事進行基準はヨーロッパの所得算定指令には受け入れられるべきでないだろうとされる（Kahle/Schluz

(2011), S. 462)。

結局、課税所得測定目的にとっては公正価値モデルを基準とした公正価値上昇の収益作用的認識もほとんど受け入れられないとされる (Kahle/Schluz (2011), S. 462)。

欧州委員会は、既に引用した指令提案18条により、供給と給付に向けられた実現原則の有効性について明確に述べているが、しかしこれは皮相的である。なぜなら、下掲の指令提案24条により、工事進行基準が用いられねばならないとされ、また指令提案23条により売買目的の金融資産においては成果作用的公正価値評価が行われねばならないからである。これらの実現原則の2つの破棄は拒絶されねばならないとされる (Kahle/Schluz (2011), S. 467)。

「第23条 売買目的金融資産および負債

1. 金融資産または負債は以下の1つに該当する場合、売買目的で保有されているものとして分類される。
 - (a) 主に短期で売却または再取得する目的で取得または負わされている。
 - (b) まとめて運用され、最近の実際の短期的利益獲得パターンの証拠が存在する、デリバティブを含む、特定化されたポートフォリオの一部である。
2. 第18条および第19条にもかかわらず、売買目的の金融資産または負債の同一の課税年度期末の公正価値と年度期首または年度中の購入日の公正価値との差額は、課税ベースに含まれるものとする。
3. 売買目的の金融資産または負債が処分される場合、その売却益は課税ベースに加算されるものとする。課税年度期首の公正価値または年度中の購入日の市場価値は控除されるものとする。

第24条 長期契約

1. 長期契約は以下の条件に合致するものをいう。

EUにおける法人課税ベース調和化とその困難性（久保田秀樹）

- (a) 製造、据付または建造、もしくはサービス提供のために締結される。
 - (b) その期間が12ヵ月を超える、もしくは超えると予測される。
2. 第18条にもかかわらず長期契約に関わる収益は、当該契約の内、各課税年度に完了された部分に対応する金額で税務上、認識されるものとする。完了の割合は、推定される全コストに対する当該年度のコストの比率の参照か、または課税年度末の完了段階の専門的評価の参照によって決定されるものとする。
3. 長期契約に関連するコストは、それらが発生する課税年度に考慮されるものとする。」

(b) 借方計上概念

無形資産の借方計上は、IAS 第38号により無形性ならびに識別可能性の更なる定義を前提としている。識別可能性は、分離可能性の規準か、または契約的・法的規準によって具体化されるとされる（Kahle/Schluz (2011), S. 462）。この定義のほかに、無形資産と同様、有形資産の認識は効用流入ならびに取得原価または製作原価の許容される規定可能性の確率を要求する。

自己創設の無形資産の借方計上は、IAS 第38号により原則として排除されている。しかし、特定の前提の下で、開発段階のコストの借方計上が必要である（IAS 第38号 par. 57）。

実現原則ならびに個別評価原則の結果生じる個別売却可能性は、資産負債アプローチにおいて基礎づけられる IFRS の借方計上概念にはなじまない。したがって、CCCTB の視点からは、IFRS の一般的資産概念は CCCTB に引継がれるべきでないだろうとされる（Kahle/Schluz (2011), S. 463）。

(c) 貸方計上概念

IAS 第37号 par. 10 は、引当金を金額と支払期限が不確かな債務として定

義している。債務性引当金の貸方計上は、現在の法的または事実上の債務が、その履行が経済的便益のある資源の流出につながる可能性が高く、債務の金額について信頼性のある見積りができる場合、IAS 第37号 par. 14 により必要である。「発生のおそれのある損失引当金」(Drohverlustrückstellungen)の貸方計上は、いわゆる有償契約が存在する場合 (IAS 第37号 par. 10; IAS 第37号 par. 68)、IAS 第37号により行われねばならない。費用性引当金は、IAS 第37号により禁じられている。

IAS 第37号に準拠した債務性引当金および発生のおそれのある損失引当金は、CCCTB になじまないとみなされねばならない。費用性引当金の設定の禁止に関連してのみ一致がある (Kahle/Schluz (2011), S. 464)。

(d) 評価概念

IFRS によると、有形固定資産および無形固定資産は、取得原価または製作原価の当初認識の時点でこれらの両価値尺度が体系的に厳密に区別されることなく、評価されねばならない。IFRS および CCCTB における評価概念には不可避の離反がある。例えば、IAS 第16号 par. 16(c)による解体費、除去費および原状回復費の算入には従え得ない。なぜなら、それはIAS 第37号による一致した引当金設定を前提とするからであり、課税所得算定の枠内での引当金設定は、既述の理由から許容されるべきではない。IAS 第23号による税務上の調達コストへの金融コストの算入も CCCTB では拒絶されねばならないとされる (Kahle/Schluz (2011), S. 464)。

有形固定資産および無形固定資産の計画的継続評価に関しては、IFRS は、原価モデルか再評価モデルを適用する選択権を原則として認めている (IAS 第16号 par. 29; IAS 第38号 par. 72)。原価モデルの枠内では、有形固定資産は、取得原価から、累積された減価償却と累積された価値減少費用を控除して認識されねばならない (IAS 第16号 par. 30)。無形固定資産についても僅

EUにおける法人課税ベース調和化とその困難性（久保田秀樹）

かに文言は異なるが同じことが妥当する（IAS 第38号 par. 74）。

耐用年数は、企業にとっての予測的利用可能性に従われねばならない（IAS 第16号 par. 57; 類似：IAS 第38号 par. 88 以下）。減価償却モデルは、企業による資産の将来の経済的便益の費消の、期待される経過に合致しなければならない（IAS 第16号 par. 60; IAS 第38号 par. 97）。定額法、通減法および生産高比例法が列挙されている（IAS 第16号 par. 62）。IAS 第38号は、これらの方法の自由選択に対して、経済的便益の期待される費消が確実に規定し得ない場合は、定額法が採用されねばならないと制限を加えている（IAS 第38号 par. 97）。

IAS 第16号の減価償却規則を CCCTB に照らし合わせてみる場合、課税の不可欠な公平性を保証しうるためには完全に採用不能と思われる。IAS 第16号の完全な受入れの際の減価償却方式は納税者の裁量に委ねられるだろう。利用の経過は漠然とし過ぎて、税務上妥当する減価償却方法の尺度として適用できない。そのため、企業個有の耐用年数は、類別化された耐用年数に代用されねばならいだろう。したがって、定額法による減価償却を事実上の標準規則として是認する IAS 第38号の評価が最も説得力があるとされる（Kahle/Schluz (2011), S. 465）。

V. 結 び

現在の様式での指令提案は、全加盟国の租税制度の広範な変更を招く。したがって、指令提案が全加盟国の賛同を得られるかどうかは疑問であるとされるとされる（Spengel/Ortmann-Babel/Zinn/Matenaer (2013), S. 1）。特にブルガリア、オランダおよびスウェーデンは、指令提案の助成金統一を非難した。他の加盟国も既に批判的声明を出しているという。従来、EU 加盟国間には直接税の領域で課税ベースを調和化するという合意は無いし、税法上の所得算定は EU の加盟国では非常に異なる（久保田 (2012b) 参照）。

CCCTB の枠内での所得算定は、それ自身から理解され解釈されねばならない独立した税務会計基準として構想され、その点に本質的困難性とチャレンジがある。最大のチャレンジは、CCCTBの規定が指令提案からのみ統一的に解釈されねばならないという点にある。この要請は、商法への基準性の欠如により正規の簿記原則 (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung; GoB) も参照枠として導入されないという事実に基づく。したがって、規制の隙間において、CCCTBの解釈が各国内法の解釈に従って行われ、そのため加盟国毎に異なってしまうおそれがある。そのため、個々の裁判および各加盟国の当局による解釈が異なる場合、特に指令提案がヨーロッパ「租税裁判所」(Steuer-Gerichtshof) の設立を規定しない場合、CCCTBの共通の規定は無益となるだろうとされる (Herzig/Kuhr (2011), S. 2057)。

その際、22の言語で公表されねばならず、その言語で再び27の加盟国に依頼しなければならないという草案自体が問題となる。例えば、英語版で「資産」(assets) という概念が用いられ、他方、ドイツ語版では「財産」(Vermögenswert) や「経済財」(Wirtschaftsgut) が用いられる場合、置き換えは簡単に可能である。しかし、資産の画定の場合に問題の重要性が明らかになる。すなわち、資産は指令提案では定義されていないので、個々の国ごとの概念理解によってこの空白を満たさざるをえない。

さらに、民法の範疇に関連する箇所では、納税者の各加盟国の司法への関連が場合によっては集約的に想起され、その結果、27の異なる解釈が生じる可能性がある。

代替案として IFRS を援用した規範の目的論的解釈が可能かもしれない。しかしこれは、結局、IV節で見たように、既に IFRS の CCCTB に対する基準性が拒否にぶつかるという理由で問題とならない。結局、自己定式化され簡潔化されたヒエラルキーに基づく、ヨーロッパ的に調整され、司法権を越えた、CCCTB の統一的自律的解釈のみが、この問題の解決策として残され

EUにおける法人課税ベース調和化とその困難性（久保田秀樹）

ている。この点について下掲の指令提案9条が十分な原則の骨組みを供給するかどうかという問題は、綿密な検討に付されねばならないとされる（Herzig/Kuhr（2011）, S. 2057）。すなわち、指令提案9条において以下の4つの一般原則が明文規定されている。

「第9条 一般原則

1. 課税ベースを算定する際、損益は実現された時にのみ認識されるものとする。
2. 取引および課税事象は個別に測定されるものとする。
3. 課税ベースの算定は、例外的状況が変更を正当化する場合を除き、一貫した方法で実施されるものとする。
4. 課税ベースは、別段の定めがある場合を除き、各年度につき確定されるものとする。課税年度は、別段の定めがある場合を除き、任意の12ヵ月とする。」

上掲の実現原則（9条1項）は既述した。それに加えて、個別認識および個別評価の原則（同2項）、所得の統一的認識原則（同3項）が、課税ベース算定の一般原則に属する。所得は、各課税年度に算定されねばならず、所得算定期間は原則として12ヵ月である。ドイツ所得税法4a条によるのと同じく、所得算定期間は暦年から離反することが許される（同4項）。

結局、CCCTBによる所得算定は、規制の隙間を埋め、新たに生じる問題を解決しうるために計上と評価についての個別問題の規制の他に、確固たる基礎を必要とする。すなわち、CCCTB固有の税務上の正規の簿記原則（GoB）が必要とされる。ヘルツィツヒの結論としては、成文法国家と慣習法国家間の緊張関係を考慮に入れたとしても、長期の法不確実性と計画不確実性を回避し、法の適用者に指針を提供するためには、従来の指令提案で規定された原則を越えた、税務上の正規の簿記原則を成文化することが妥当で

あるとされる (Herzig (2012), S. 762)。

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 Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*.
- Herzig, Norbert (2004) *IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung*, IDW Verlag.
- (2011) “Vorschlag einer GKKB-RL—ein ambitioniertes Zukunftsprojekt”, *DB* Nr. 15.
- (2012) “Prinziporientierung und schrittweise Umsetzung des GKKB-Projektes”, *Finanz-Rundschau* 94 Jahrgang.
- Herzig, Norbert/Kuhr, Johannes (2011) “Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem GKKB-Richtlinienentwurf”, *DB* Nr. 15
- Kahle, Holger/Schlus, Sebastian (2011) Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union, *BFuP* 63/Heft 5.
- Lenz, Martin/Rautenstrauch, Gabriele (2011) “Der Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage (CCCTB)”, *DB* Nr. 13.
- Spengel, Christoph/Ortmann-Babel, Martina/Zinn, Benedikt/Matenaer, Sebastian (2013) “Gemeinsame Konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage (GK (K) B) und steuerlichen Gewinnermittlung in den EU-Mitgliedstaaten, der Schweiz und USA—Eine vergleichende und quantitative Analyse—”, *DB* Beilage Nr. 2 zu Heft 8 vom 22. Februar 2013, 66 Jahrgang.
- 青山慶二2012「EUにおける共通の統合法人税課税ベース指令案の予備的考察」『筑波ロー・ジャーナル』11号。
- 訳2012「共通の統合法人課税ベース—単一税率によるEU法人所得税に対する望ましい代替案—」『租税研究』第749号。
- 大野雅人2012「CCCTBに関する2011年3月欧州委員会提案の概要と展望—ALPの海に浮かぶフォーミュラの貝殻—」『筑波ロー・ジャーナル』11号。
- 訳2012「資料：EU欧州委員会『共通連結法人課税ベース(CCCTB)に関する理事会指令の提案』」『筑波ロー・ジャーナル』12号。
- 久保田秀樹2011「日本における企業会計と課税所得計算との関係の過去と将来」『会計』第180巻第2号。
- 2012a「修正収入余剰計算としてのEU共通連結法人税課税標準(CCCTB)」『甲南経営研究』第52巻第4号。

EU における法人課税ベース調和化とその困難性（久保田秀樹）

- 2012b 「EU 加盟国の法人税課税標準算定の多様性と『独仏共同政府報告書—企業課税におけるコンバージェンス諸点』」『甲南経営研究』第53巻第2号。
 - 2012c 「簡素化された課税所得計算の可能性」『甲南経営研究』第53巻第3号。
 - 2013 「ヨーロッパ共通連結法人税課税ベース（CCCTB）の概要」『会計・監査ジャーナル』第692号2013年3月号。
- 戸田龍介2003 「ドイツにおける会計の諸相」『商経論叢（神奈川大）』第39巻第1号。