

EUにおける共通統合法人税課税 ベース指令案の予備的考察

青 山 慶 二

1. はじめに
2. EUにおける法人税のハーモニゼーションに向けた動き
 - (1) 20世紀中の活動
 - (2) 21世紀に入っての取り組み
3. 2011.3指令案の趣旨及び目的
 - (1) 解説メモの内容
 - (2) 検討
4. CCCTB指令案の概要
 - (1) 提案理由
 - (2) 課税ベース計算の諸原則
 - (3) 予備的検討
5. 終わりに——移転価格税制に及ぼす影響——

1. はじめに

2011年3月16日、EUの欧州委員会は、域内に本拠を有し複数の構成国（member State）で事業展開を行うグループ法人に対し、共通の統合法人税課税ベース（Common Consolidated Corporate Tax Base）計算方式により課税ベースを算定し、その結果算出された当該グループ法人の連結所得を労働・資本・売上の3要素からなるフォーミュラによりメンバー法人居住地構成国に分配して、最後に各国の法人税率を適用し納税額を算出するという、新しい法人税納税方式を選択制で認めることを内容とするEU指令案（以下、「CCCTB指令案」と呼ぶ）¹⁾を公表した。

EU内では、共通市場の確立のためには各国の法人税の調和が必要との認識

の下、1960年代から数次にわたって、制度の調和の可能性の検討が積み重ねられてきたが²⁾、付加価値税と異なり各国の財政主権に大きく影響を及ぼすことからコンセンサスを得ることが従来困難な状況にあった。

しかし一方では、欧州の多国籍企業はEU統合の拡大にともない、域内での多角的な事業展開を進めて国境を越える取引量を拡大したので、その結果各国での移転価格税制の適用による経済的二重課税のリスクが高まった。また、国境を越えたグローバル市場での競争相手である米国や我が国などの多国籍企業との比較で、域内の立地国の法人税制に個々に対応しなければならないという煩雑さに直面するEU多国籍企業の不利さも痛感されるようになってきた³⁾。このようなEU多国籍企業の直面する問題に対する処方箋として21世紀に入り本格的な検討が始まったのが、CCCTB指令案構想である。

本稿では、本CCCTB指令案が提案されるにいたる経緯を概観するとともに、その内容を通覧してその特徴を浮き彫りにし、移転価格税制の独立企業原則に対するアンチテーゼとしてのフォーミュラ按分方式の持つ問題点の予備的な検討をすることを目的とするものである。

1) 同指令案の公表は、欧州委員会報告書：COM（2011）121/4（以下「CCCTB報告書」と略す）によるものであり、本稿での内容紹介は同報告書の著者による翻訳をベースとしている。

2) 当初の試みは1962年のNeumark Reportや1970年のVan den Tempel Reportである。例えば前者においては、当時の西ドイツ型の複数税率方式（いわゆる部分統合方式といわれるもので、留保分50%、配当分15～25%）による単一法人税（株主段階での二重課税調整はなし）が提案されており、後者は検討のベースとして分離課税方式を採用オランダ法人税制を推奨するものであったが、いずれもEC委員会の支持を受けることはなかった。この経緯については、ADOLFO J. MARTIN JIMENEZ, TOWARDS CORPORATE TAX HARMONIZATION IN THE EUROPEAN COMMUNITY : AN INSTITUTIONAL AND PROCEDURAL ANALYSIS（1999）を参照。

3) この点を指摘するものとして、Lukasz Adamczyk, "The sources of EC Law relevant for Direct Taxation", (Introduction to European Tax Law : Direct Taxation, Michael Lang etc. ed. 2008) P.28

2. EUにおける法人税のハーモニゼーションに向けた動き

(1) 20世紀中の活動

Neumark と Van den Temple の報告が具体的な政策立案に至らなかった後、初めてEC内での法人税統合に向けた指令案まで到達したのが、1975年の「法人税及び資本所得税の調和に関する指令案」である。この指令案は法人税に関し複数税率方式（留保所得には45～55%の税率、配当分については完全な税額控除付きの25%の源泉課税方式を採用）を提案するものであったが、完全で真実の法人税制調和の達成は課税ベースの調和なしには不可能であるとの理由により、欧州議会により否決された。

その後課税ベースの調和に向けた検討はとん挫し、EUレベルでの税制検討の焦点は法人税制の調和から、法人の二重課税解消と付加価値税制にシフトしていったとみられる⁴⁾。

そのうち、法人の二重課税解消の必要性の観点から、詳細な域内法人税制のリサーチを行い、提言を行ったのが1992年3月に公表されたRuding 報告である⁵⁾。同報告は、比較検討の項目として、配当所得に対する課税方式、二重課税の救済手法、法定法人税率の水準、課税ベースの定義、源泉税の水準を取り上げた。加えて、国内取引との比較で国境を越える投資に対する課税扱いの国別相違点、海外子会社に発生する欠損を国内親会社の所得と相殺することの不可能性、居住者株主にしか税額控除を認めないインピュテーション方式の持つ差別取扱い効果、国際的二重課税の残存、外国源泉税の税額控除の欠如などが提起されている。それらの分析に基づき、Ruding 報告は以下の4つの勧告を行

4) Jan E. Brinkmann & Andreas O. Riecker, European Company Taxation : The Ruding Committee Reports Gives Harmonization Efforts a New Impetus, 27 INT'L LAW. 1061, 1063 (1993).

5) Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (1992) 邦訳として、木村弘之亮「Rudmg委員会のEC企業課税に関する結論と勧告(1)～(3)」(『税経通信』1992年8月, 9月, 10月号)

っている。

EU加盟国の居住法人について、子会社から親会社に支払われる配当に対する源泉徴収税の廃止

親会社所在地国における受取配当に対する経済的二重課税の排除（免除方式か税額控除方式かは構成国に選択権）

利子・ロイヤルティ指令の早期の導入と対象納税者の拡大及び適用制限の緩和

仲裁条約の全構成国への拡大（特に移転価格の紛争解決のための手続きの確定）

上記の提言は、その後各種の直接税に関する指令や仲裁条約への参加国拡大により具体化するが、いずれも構成国の個々の直接税制を前提としながら、国境を越える取引についての二重課税排除を目的とするものであり、課税ベースや本体税率に言及するものではない。

(2) 21世紀に入ってから取り組み

1) CCCTBへの絞り込みの過程

2001年に至り、欧州委員会は欧州の法人に対する共通の課税ベースを導入することを可能にする複数のスキームの検討を開始した。可能性があるとして検討された構想は以下の4つである。

課税ベースの強制的調和

EU法人税

居住地国課税

共通統合法人税課税ベース（CCCTB）

課税ベースの強制的調和は、法人税の課税ベースを定める各国の国内法制を

廃止して、すべてのEUの法人に対して単一の法人税課税ベースを規定するものである。これが導入されたなら、すべてのEUを本拠地とする法人にとって義務的な制度となるものであった。当初、欧州委員会は共通統合課税ベースへの第1段階と位置付けていたが、結論的にはそのような経過措置は不要と決定した。

2番目のEU法人税は、法人税制をEUによるものに統合するという最も徹底した構想である。この構想の下ではEUを拠点とする法人に対し、単一の課税ベースと税率に基づき、EUレベルでのみ賦課と徴収が行われる。なお、徴収した税収は納税者が活動した構成国へ一定のフォーミュラに従って配分されることとなる。この構想は直接税の分野で完全に構成国の課税主権を奪うこととなるため、構成国が最も受け入れ難い構想になったと判断され、その後の詳細な検討には至らなかったといわれている⁶⁾。

居住地国課税構想は、親会社が所在する構成国の税法を相互受け入れを前提に適用するものである⁷⁾。すなわち、課税ベースは子会社や支店の区別なくグループの連結ベースで親会社国の税法に従って算定され、その後特別のフォーミュラに従って、子会社や支店の所在する構成国に配分され、最後にそれぞれの構成国の税率を適用して課税が行われる。この構想については検討対象とされたものの、2003年の報告⁸⁾を最後に詳細な検討は中断されたままとなっている。

この結果、欧州委員会での検討は、2004年以降CCCTBに集約されることとなった。

2) CCCTBの検討過程

2004年に欧州委員会は、CCCTB作業グループを設立した。当グループは、

6) 前掲注3 P.29

7) この構想はMarcolm Gammie/Sven Olof Lodinによる“Home State Taxation”(2001)により提唱されたものである。

8) “An Internal Market without company tax obstacles : achievements, ongoing initiatives and remaining challenges.” Com (2003) 726

欧州委員会幹部が議長を勤めて各構成国の専門家が構成員となるものであり、時々にはビジネス界や学界の代表も参加している。なお、当作業部会には、CCCTBに反対するポジションを表明していた英国も参加している⁹⁾。

その後、CCCTBに対する反対論が根強い中で、欧州委員会は2008年に至りCCCTBの検討作業を、アイルランドがリスボン条約を批准するまでは中断する旨の決定を行った。当時の反対論の論拠は二つ挙げられている¹⁰⁾。第一はCCCTBにより自国の税収が奪われてしまうのではとの懸念であり、第二にはグローバルに進展している租税競争に対する過度の抑制につながるのではないかとの懸念である。租税競争に関しては、21世紀に入ってEU及びOECD租税委員会の取り組みが活発化したものの、攻撃の対象は税率水準よりも、法人税制の透明性と情報交換の欠如の方にシフトしていたという背景がある。これらの懸念の根底には、CCCTBはEUにおける完全な税制統合の第1歩であり構成国の課税主権が失われてしまうことへの拒否感があったといわれている。その後、2009年10月のアイルランド国民投票によりリスボン条約が批准されてCCCTB作業部会の検討は進み、当初2008年に予定されていたCCCTB指令案は2011年3月によりやく公表されることとなった。

3. 2011.3 指令案の趣旨及び目的

(1) 解説メモの内容

CCCTB 指令案には冒頭その目的と趣旨をまとめた解説メモ（Explanatory Memorandum）が付されているので、その内容をまず紹介する¹¹⁾。

9) その時点でCCCTBに反対の態度表明を行っていたのは、英国の外、アイルランド、チェコ、エストニア、スロバキア、マルタの5カ国であった。

10) H.T.P.M. van den Hurk, “The Common Consolidated Corporate Tax Base : A Desirable Alternative Corporate Income Tax?” (Bulletin for International Taxation, April/May2011) P.261 なお同論文の邦訳については、青山慶二訳「共通の統合法人税課税ベース」租税研究2012.3 p352-369を参照。

11) CCCTB 報告書P.4

1) 提案の趣旨

CCCTBは単一市場における成長を阻害する要因を、以下の切り口で除去することを目的としている。

まず第一に強調されているのは、単一市場の形成に向けた障害の撤去という点である。すなわち、共通の課税ベースが存在しない現状の下では、過大課税や二重課税の発生を避けることができず、(複数国で複数の税法に基づき申告・納付を行うという)重い執行上の負担とコンプライアンスコストをビジネスは負ってしまうために、EUに対する投資を阻害する要因になっている。それは、2010年に欧州委員会報告書(Europe2020)で提唱された賢明で持続的かつ包括的な成長戦略に反することになる。CCCTBは、成長と雇用創出のインセンティブを生み出す重要施策と位置付けられている。

第二に強調されるのは、構成国の財政主権の承認である。すなわち、CCCTBは、課税ベースの統合により各国の税制の間に一貫性をもたらすものであり、税率の統合は目的としていない。税率に関する公正な競争は維持されるとしている。税率は、自国の市場競争力と財政需要により各国により自由に決定されるものであり、そのような税率に基づく公正な租税競争は、税制の透明性をもたらすとしている。

第三には、CCCTBの制度設計に当たっては、研究開発費の損金算入の保証と国境を越えた損失控除を認めることによって、成長戦略にとって友好的なものとする点が強調されている。報告書の推計によれば、CCCTBを選択することにより、国境を越えた損益通算によりメリットを受けるのは、事業法人の50%、金融業法人の17%に上ると予測されている。

最後に強調されているのは、著者にとってはこれが納税者・当局を通じた最も実質的な導入趣旨と思われるのであるが、移転価格税制への高いコンプライアンスコスト問題への解決策としてのCCCTBへの期待である。報告書自体、移転価格税制の独立企業原則に基づく個別取引ベースでの国境をまたぐ所得調整は、グループ法人間の所得配分の適切な方式とは考えられないとしている。加えて、域内で発生する二重課税についての紛争解決手段としては、二国間租

税条約で解消する現行方式が必ずしも適切とは考えられないとする認識を示している。CCCTBの採用に伴い、構成国間での移転価格及び租税回避の各国制度の違いを利用した租税計画は減少し、その結果欧州裁判所や相互協議による紛争解決も減少すると見込まれている。

2) CCCTBの基本構造

次いで解説メモは、指令案が提示するCCCTBの基本構造を次の7点に集約して説明している。

イ．構成国における居住者法人又は支店の課税ベースの分配を目的とすることのみで税率の調和は含まないこと

ロ．あらゆるサイズの法人を対象とし、納税者による選択制で適用すること。従って国境を越える取引の少ない中小企業は新制度に移行するコストを負担する必要がないこと

ハ．課税所得の計算にのみ適用され、企業会計の在り方に影響を与えるものではないこと

ニ．選択したグループ企業にとっては、課税ベース法令の単一化といわゆるOne-stop-shop（親会社所在地国での課税ベース申告の集約）を実現できること。すなわち、前者については、グループ法人間の損益通算を行う連結が国境を越える状況でも可能となり、内外の中立性が確保される。また、後者については、企業の規模を問わず著しいコンプライアンス・コストの削減が見込めると試算している¹²⁾。

ホ．CCCTBが選択制を採用するため、各構成国においてはCCCTBと自国の法人税制の2つの税制執行を余儀なくされるが、CCCTBの執行に関してはEUからの支援が予定されていること

12) CCCTB報告書P.5 平均して税務関連コストの7%削減につながるとしており、より具体的には、構成国への新規子会社設立に伴う税務コストは、大企業の場合現行の140,000ユーロから87,000ユーロに、中規模法人の場合は128,000ユーロから42,000ユーロに引き下げられると試算している。

3) 作業グループによる詳細なコンサルテーションとインパクト評価

CCCTBの検討に当たっては、2004年の政府関係者による作業グループ会合の結成以来、2008年までの間に13回の全体会合の開催及び3回の実務界・学界等あらゆる関係者を含めた拡大会合の開催、更には、度重なる非公式な個別意見聴取を行ったことが紹介されている。

更に、選択式のCCCTBに絞り込む過程で外部シンクタンクに対して依頼した以下のインパクト評価の内容が紹介されている。

イ. インパクト評価に当たりの比較モデル

European Tax Analyzer, PWC, Amadeus and Orbis database, Deloitte及びCortaxの5つの団体がCCCTBを導入した場合の効果の評価を実施した。その中で特に焦点を当てたのは、現状のまま何も措置をとらない場合との比較で、共通法人税課税ベースについて、①連結を認める場合（CCCTB）と認めない場合（CCTB）、②強制適用とする場合と選択的適用を認める場合、の各種組み合わせによる4つのオプションを検討している。

ロ. 評価結果

どのオプションも現行の27の課税管轄における異なる制度への対応というコストの解消効果を狙ったものである。中でも、CCCTBについては、経済効果は選択式も強制方式もともにわずかに認められるものの、雇用に与える影響や執行の変更の影響などの点で選択式が有利と結論付けている。また、税収効果は各構成国の税率を含めた税制の選択如何で幅があるため予測不可能としているが、5年後にその結果をレビューする条項を指令案に含めている。

4) 本提案におけるEU法との関連

EUに関する条約（TEU）は、条約で授権された権限のみをEUが行使するという個別授権の原則を規定し、かつ当該権限の行使に当たっては、補完性原則と比例原則に従うべしとされている¹³⁾。

間接税の調和に関してはEUの機能に関する条約（TFEU）113条に、EUに

構成国立法を調整する権限を与えているが、直接税の調和に関してはそのような調整権限が規定されておらず、したがって同条約 114 条及び 115 条の適用を受けることとなり、そこで用意されている手続に従って、域内市場の確立と機能に役立つ構成国の法制の近似化に向けた指令を出す権限が与えられているに過ぎない¹⁴⁾。従って、指令案は全会一致の原則の下で審査されるという高いハードルを越えなければならない。

それに加えて、CCCTB 指令案が EU 法上従わねばならない原則として、TEU5 条が規定する補完性の原則（Subsidiarity）と比例原則（Proportionality）を満足しているかどうかの検証が必要とされる。

補完性の原則の検証

補完性の原則とは EU に関する条約（TEF）において、「補完性原則の下では、連合は、その排他的権限に属さない領域において、意図された行動の目標が、構成国の中央レベル又は地域及び地方レベルのいずれかにおいても、十分に達成できないものの、提案された行動の規模又は効果ゆえに連合レベルにおいてよりよく達成できるとき、その範囲においてのみ、行動するものとする

13) TEU4 条（個別授権原則）、5 条（補完性原則及び比例原則）

14) TFEU114 条、115 条は立法の近似化に関して以下の通り規定している。

114 条

「1 項：この条約に特別の定めがある場合を除き、本条は 26 条に定める目的の達成のために適用されるものとする。欧州議会および理事会は、通常の立法手続きを通じて、構成国の法令又は行政規則の定める規定の近似化措置であって、域内市場の設立又は運営を目的とした措置を定めるものとする。このような法律は、経済社会評議会への諮問を経て採択されるものとする。

2 項：第 1 項は、租税規定、人の自由移動に関する規定又は被用者の権利及び利益に関する規定には適用されないものとする。」

115 条

「114 条を害することなく、閣僚理事会は、特別の立法手続き従い、域内市場の設立または運営に直接に影響する構成国の法令又は行政規定の近似化措置のための指令を発出するものとする。閣僚理事会は、欧州議会及び経済社会評議会の諮問を経て全会一致により行動するものとする。」

る」¹⁵⁾とされている原則であり、要するに構成国レベルではなくEUレベルでなければ達成できないことの立証を求める原則である。

解説メモは、関連者企業の課税ベースを算定・連結・損益通算するための単一ルールは現在の27カ国の国別法人税制の併存に比べて市場の攪乱が少なく、特にCCCTBの構成要素である国境を越えた損失控除、非課税のグループ内資産移転、フォーミュラによるグループ内での課税ベース配分は、共通の規制の下でかつone-stop-shopの執行環境のもとでのみ実現されうると分析している。このように国境を越えて活動する関連者企業にとっての上記の問題への対処は、構成国の個々の措置では達成不可能であり、EUレベルでの法規制によってのみ達成されうると考えられるので、補完性原則に合致していると結論付けた。

比例性の原則の検証

EUレベルでの措置は必要な範囲内に限定されているかを審査する比例原則に関しては、何よりもCCCTBの採用如何が企業の選択に任されている点が答えとなるとされている。そもそも国境を越えるつもりのない企業に対しては、新たな執行コストを要する当該制度の使用を強制していない。加えて、選択した企業に対しては、移転価格の形成の必要性から解放し、グループ内法人間の損益通算を可能とし、更には非課税のグループ内組織再編を許容するというメリットが認められ、それは新制度導入による執行コストの増加を上回ると見込まれると評価している。税率の決定を租税主権に基づき各構成国の決定に委ねている点も含めて、比例原則に適ったものと結論付けた。

(2) 検討

1) CCCTB検討の必然性

まず、域内市場の攪乱要因の除去の必要性の論拠の一つとして、EU拠点企業の執行コストが米国及び日本の多国籍企業との比較で過大になっている点

15) TEF5条3項

（27構成国の法人税制への対応及びそれにより発生する域内での経済的二重課税問題への対応）に言及している点が注目される。この点については、直接税に関しEU条約の枠内で窮屈な対応を余儀なくされている状況の下で、CCCTBは唯一残された弾力性のある解決策と言えらると思われる。すなわち構成国の課税主権に対しては税率決定権を残す形で対応しながら、課税ベースを統合し、連結会計で国境を越えた損益通算を認め、算出された純グループ利益をフォーミュラで按分してOne-stop-shopで申告を済ませる方式を選択方式で多国籍企業に認めるという解決策は、一定の構成国から反対論が出ている状況の下では唯一残されたオプションだったといえよう。

ただし、その背景には、移転価格の制度と執行に関してEUが近年取り組んできた種々のイニシアティブが必ずしも期待した成果を上げていないことも大きな要因となっていると考えられる。すなわち、EUは域内で発生する移転価格に起因する二重課税を解消するためのメカニズムとして、まず1990年7月に仲裁条約を締結した¹⁶⁾。しかし、仲裁条約には、批准に長い期間を要していることに加えて、その法的性格から次のような欠点が指摘され続けている¹⁷⁾。

- イ．当該条約の解釈は国内法廷で行われるため統一的な解釈が保障されないこと
- ロ．仲裁条約は移転価格の調整自体について答えを出すものの、延滞税や加算税の排除までカバーしていないこと
- ハ．仲裁条約の解釈の指針を示すソフトローとしてのCode of Conduct

16) 当該条約は、相互協議開始後2年たっても解決策が見いだせない場合に、義務的に仲裁手続きに移行するという内容をとするもの。これについても、欧州委員会はECJの審査対象となる指令で対応しようとしたが、構成国の反対によりECJが関与できない国家間合意の形態を採ったものである。なお、2008年のフランスの加入により23カ国が批准している

17) Patrick Plunsky, “The EC Arbitration Convention” (Introduction to European Tax Law : Direct Taxation (2008)) P.184

(2004年)にも課題が残されていること

なお、仲裁条約の適用確保を主要目的としたEU移転価格フォーラムが、2002年に設立され、当該フォーラムでは上記の仲裁条約の執行のためのCode of conduct (2004年)の外に、移転価格のドキュメンテーションに関するCode of Conduct (2006年)を採択している。

フォーラムによるこれらの行動指針が一定の成果を達成したことは事実と思われるが、それらが事後的な紛争解決手段にとどまる点や強制力のないソフトローの性格を持っているゆえに域内における移転価格税制の執行に伴う市場攪乱効果を十分には払しょくしきれていないと指摘されている¹⁸⁾。また、ECJが無差別原則の下で直接税に関する国内法の租税回避否認規定に対しEU条約違反の判決を下し、構成国のCFC税制や過少資本税制等の改正が規制緩和の方向で進展されつつある状況に鑑みると、移転価格の問題(PE課税も含めれば「独立企業原則の適用に係る課税問題」と言い換えるべきかもしれない)が域内市場確立の前に立ちはだかる障害として構成国並びに多国籍企業にとってより強く認識されるようになったと考えられる。

そのような状況下でのCCCTB指令案の提案は、確かに統一法人税の創設に次ぐセカンドベストと位置付けることもできるが¹⁹⁾、政策オプションとしては必然的な帰結と見ることもできよう。

2) 指令案という法形式の妥当性

前述したとおりCCCTBは理事会指令案の法形式を採っており、その採択には理事会での全会一致の原則が働く。既に本指令案発表後、英国、オランダ等8カ国が反対意見を表明したことから²⁰⁾、その採択の見通しには悲観的な見方も出ている。最終的に採択に至らなかった場合には、次善の策として「強化さ

18) 前掲注10)、P.260 なおHurk教授は27の課税管轄に分かれて自国の法人に対し分離会計に基づき課税する現行の構成国単位の移転価格税制につき、EU企業は日・米の多国籍企業と比較して明らかに規模の利益の面で劣位に立っていると指摘している。

19) 前掲注10) P.267

れた協力のスキーム」を利用して3分の1（9カ国）以上の賛成により一部分の構成国において実施に移す方法も考えられよう。その場合もインパクト審査が必要となるが、納税者の選択制で行う以上EU条約の諸原則に違反する恐れは少ないものと考えられる²¹⁾。しかし、いずれにしてもギリシャの財政危機に始まる幅広い構成国の同種の課題に直面している現在、具体的な検討を進めにくい状況にあると考えられる。

4. CCCTB 指令案の概要

指令案は、基本的に我が国の法人税法の課税ベースを定める規定に対応する条文に相当するものを内容としているため、条文数が多く全部で136条と別表からなっている（本稿末の別紙「指令案の条文構成」を参照）。本稿では、その概要について指令案の前文をフォローする方法で紹介し、法的な課題を抽出してみたい。

(1) 提案理由

提案理由として以下の4項目を掲げている

1) 域内市場のかく乱要因の撤去

EU内の各国で事業を展開する法人は、27の異なる法人税制が存在するため、に重大な障壁と市場の歪みに直面している。これらの障壁と歪みは域内市場の正常な機能を損ない、その結果、EUへの投資に対する抑制効果をもたらしている。それは、2010年3月3日に委員会が採択した報告書“Europe2020 – A strategy for smart, sustainable and incentive growth”で設定された優先戦略目標

20) EUの発表によれば、5月の意見提出期限内に反対意見を届け出たのは、英、蘭、アイランド、スウェーデン、ポーランド、ルーマニアブルガリア、マルタの8カ国である。

21) この点を詳細に検討するものとして、前掲注10) P.263-264。なお強化された協力は3分の1以上の構成国により専権的でない項目について、域内市場内に適用対象となる部分的な市場形態を創造し、その範囲で実施に移すものであり、TEU20条及びTFEU326-334条に手続が規定されている。

に反するものであり、また高度に競争的な社会市場経済の要請にも抵触している。

なお、国境を越える事業に対する税の障壁は、通常、市場の非効率性を解決する手段を自ら持たない中小企業にとっては、特に厳しいものである。

2) 現行法制の限界

これに対して、構成国間の租税条約ネットワークは適切な解決を提供していない。法人税の問題に関する現存するEU立法は少数の特定問題に答えているのみである。

3) 域内市場における単一セットの法人課税ベース算定ルールの有用性

法人に対し、法人税の目的上EUを単一市場として取り扱うことを許容するシステムは、EU内に居住する法人に対し国境を越える活動を促進することになり、EUをして国際投資にとってより競争力のある管轄地とするという目的を助長する。そのようなシステムは、1構成国以上で租税上の存在単位を有する法人グループをして単一セットの規則に従って課税ベースを計算し、単一の税務当局とのみ対応する（ワンストップサービス）ことを可能ならしめることによって、最もうまく達成されるであろう。それらの規則はまた、グループの一部分を構成しない事業体でEU内で法人税を課されている者にとっても利用可能とすべきである。

4) 構成国の課税主権との調整

税率の相違は課税ベースの相違と同等な障壁をもたらすものではないので、当該システム（CCCTB）は法人税についての国別の税率に関する構成国の裁量権に影響を与える必要はない。

5) 損益通算の必要性

EU内の法人が直面する規模の利益が得られないという税の障壁を除去するためには、損益通算を認めることが本CCCTBシステムの本質的な要素となる。すなわち、納税者に発生する損失は同一グループに属する他のメンバーにより稼得される利益によって自動的に相殺されるのである。ただし、損益通算は、必然的にグループメンバーが設立されている構成国の間での結果の配分のため

の規則を伴うことになる。

なお、併せて、グループ企業を移転価格の堅苦しさから解放させ、グループ内の二重課税を排除する効果を持っている。

6) 納税者による選択制

本件 CCCTB は国境を越えて操業する法人のニーズに奉仕すべくデザインされるので、それは既存の国別法人税制との間で納税者が自由に選択できる制度とすべきである。

(2) 課税ベース計算の諸原則（注：以下において○書きは参照条文番号を示す）

1) 通則的規定

CCCTB は既存の指令や規則に反しない範囲で、法人の課税ベースを計算するための共通ルールを内容とすべきであるとしており (①)、条文構成の前半は以下の通り法人税法の通則的規定で占められている。

イ．適用対象法人 (②、③)

構成国の法律により設立された法人で、次の2条件のいずれをも満たすもの
別表1に掲げる法形式を有する法人

別表2に掲げる法人税（またはそれに相当する税として将来課される税）の納税者であること

第3国の法令により設立された法人で、次の2条件のいずれをも満たすもの
別表1に掲げる法人と同様の形態を有するもの

別表2に掲げる法人税の納税者であること

なお、委員会は毎年上記の同様の形態を採る第3国法人のリストを公表する

ロ．定義規定 (④)

本指令の重要な概念の定義がされており、主なものを例示すると今の通り
「主たる納税者」

他の構成国に所在する適格子会社、PE 又は第3国の居住者である適格子会社の1つ以上のPEでグループを構成する居住者等（第3国の居住法人を親会社として組織されるグループ法人にも適用）

「統合課税ベース」

第10条の規定に従って計算されたグループ法人の課税ベースを足し上げたもの

「配分される持分」

86-102条に規定されるフォーミュラの適用により一のグループメンバーに配分されたグループの統合課税ベースの一部

「主たる課税当局」

主たる納税者（それが非居住者のPEである場合には当該PE）が居住する構成国の権限ある当局

ハ、本指令が規定するシステムの選択の効果（⑦、⑧）

一旦、本指令の適用の選択をした場合は、構成国の法人税法の適用から離脱する

その場合、本指令の規定は二国間取決めのいかなる条項にも優先して適用される

2) 課税ベース計算の一般規定

イ、課税所得算定の基本ルール

実現主義、(⑨)

課税ベースの計算方式の基礎 (⑩)：我が国法人税法22条に相当するもの

課税収益 (⑪)：あらゆる収益は非課税と明示されない限り課税されるが、
以下は非課税とされる。

補助金、受取配当、株式譲渡益、第3国のPEの所得等

(注)

配当所得、グループ外の法人について保有する株式の譲渡収益及び外国のPEの所得が非課税とされるべき理由は、二重課税の救済をするに当たっては、ほとんどの構成国は、海外で支払われた税に対する納税者の税額控除の計算の手間を避けることとなるため、配当及び株式譲渡益を非課税としていることによると説明されている（免除方式による二重課税調整方式の採用）。

他方で、利子、ロイヤルティの支払の所得は、支払いに際して源泉徴収された税額の控除を伴って課税されるべきとされている。

控除対象費用（⑫-⑭）

課税収益には事業経費やその他項目の控除が認められるべきとされ、控除可能な事業経費は通常販売に関係するあらゆるコスト及び製造、補修、所得の保証に関連する経費とされている。損金算入の対象にはR&D費用と事業目的での株式や社債の調達コストも含まれる。以下の項目は、損金算入が否認されている

株式の配当、交際費の50%、法人税、罰課金、非課税収益に見合う費用等 固定資産の減価償却（⑳-㉑）

固定資産は一定の例外を除き税務上償却可能である。長期にわたる有形資産や無形資産は個別償却し、他の資産は一つのプールにまとめて償却する。プール方式の償却は固定資産の種類ごとのリストと耐用年数の設定と維持の必要性をなくするという簡素化を図る趣旨である。

納税者の損失（㉒）

納税者は損失の繰り延べを無期限で認められるべきであるが、繰戻しは認められるべきではないとしている。損失繰戻しは構成国での実施例が稀であり、過大な複雑性を伴うとしている。

ロ．損益通算（㉓-㉔）

損益通算の適格性（グループメンバーであること）は次の2つのテストに従って決定される。

第1は、支配（50%超の議決権保持）

第2は、所有（株式の75%超の保有）又は利潤に対する権利（75%超の利潤に対する権利）

上記テストは支配関係と高度の資本参加を要件としており、グループメンバー間の高度の経済的統合を要求するものである。これらのテストの充足は課税年度を通じて達成されるべきであり、条件を満たさない場合は法人は即座にグループを離脱しなければならない。グループメンバーシップには少なくとも9

か月間の要件も付される。

ハ、グループへの参加・脱退及び事業再編 (61-71)

事業再編に対する規則は、公平に構成国の課税権を守るよう確立されている。法人がグループに加入する際は、統合前の事業損失は納税者に配分される株式に対して相殺されるべく将来に繰り延べられる。法人がグループから退出する際は、統合期間中に発生した損失は退出法人に割り当てられることはない。グループに加入・退出する直後に一定の資産が譲渡された場合には、当該譲渡所得は一定の調整を受ける。自家創作の無形資産の価値は、適切な代用指標、すなわち特定の期間にわたるR&D、マーケティング及び広告宣伝費を根拠にして評価される。

ニ、グループ間取引の構築 (72-79)

納税者が支払う利子及びロイヤルティに源泉税が課されている場合には、当該税は当該年度のフォーミュラに従って分割される。納税者により支払われる配当に源泉税が課された場合には、利子やロイヤルティと異なりどのグループ法人によってもそれは損金算入されていないため、当該税額を分割する必要はない。

また、納税者と同一グループのメンバーではない関連企業との間の取引は、一般的に適用される基準である独立企業原則に従った価格調整に服する。

3) 租税回避の防止規定 (80-83)

本システムは、一般的な租税回避否認規定を備えるとともに、特定の態様の濫用行為を禁止する措置で補完されている。当該措置には、EU外の一定の低課税国に税法上の本拠を有する関連企業に対して支払われる利子の控除制限が含まれている。一定の低課税国とは、直接税と保険料の課税分野における構成国の権限ある当局による相互協力に関する委員会指令及びCFC税制に基づく支払者の情報交換を構成国に対し行わない国とされている。

4) 統合課税ベース配分のフォーミュラに関する規定（86-103）

統合課税ベースの配分のフォーミュラは、3つの同じウェイトを持つ要素（労働、資産、販売）で構成されている。労働ファクターは賃金と労働者数を半分ずつ考慮して計算される。資産ファクターはすべての有形資産が対象とされる。無形資産及び金融資産はそれらの移動可能性と本システムを濫用するリスクゆえにフォーミュラから除外される。これらのファクターの利用は原産地国である構成国の利益について適切なウェイトが付される。3つ目の販売については、仕向地国である構成国の公平な参加を保障するように考慮されている。

なお、これらのファクターとウェイト付けは利潤が稼得されたところで課税されることを保障するものでなければならない。一般原則に対する例外としては、配分の結果が事業活動の程度を公平に表していない場合には、セーフガード条項が代替的な手法を提供する。

5) ワンストップショップに係る規定（104-113）

法人のグループは単一の課税当局（主たる課税当局）とのみ対応することができる。それはグループの親会社（主たる納税者）が税目的上本拠地を置く構成国の課税当局である。本指令は、このシステムの執行のための手続き規定を置いている。更に事前ルーリング規則も追加されている。調査は主たる課税当局によって開始され調整を受けるが、グループメンバーが課税対象となる構成国の課税当局も、調査の開始を要請できる。グループメンバーが居住者であったりPEを有している構成国の権限ある当局は、選択通知および申告の更正に関して、主たる課税当局の決定を対象として、主たる課税当局の構成国の裁判所に訴えることができる。納税者と課税当局間の紛争は、当初は主たる課税当局の構成国の法令に従って不服申立が受けられ、権限のある行政機関により処理される。

6) その他

委員会の授権立法権（適格となる構成国・第3国の法人形態や法人税を列挙したAnnex等に関する定期的更新）や、補完性原則及び比例原則への適合、

更には、5年後の委員会によるレビューが規定されている。

(3) 予備的検討

以上の指令案を通覧すれば、我が国の観点から見ていくつか興味をひかれる点があるので、以下簡単にコメントしたい。

まず第1は、指令案が国際財務報告基準（IERS）の本場であるEUから提案されているながら、CCCTBの計算はそれとは無関係に構築されたという点である。納税者の選択制であり、第3国法人のPEも対象となるといった事情が考慮されたものとも考えられるが、Cerioniによれば、制度の明確性及び簡明性の観点からIFRSの使用に対する強い反対があり、それを受け入れたものと指摘されている²²⁾。その理由としてCerioniは、発生ベースでの収益の認識の原則（18条）と費用に関する発生主義の認識と資産・役務提供を受けたときの費用認識基準（17及び19条）は、会計原則と実務で発展してきた発生主義を暗黙のうちに反映しているとし、それにもかかわらず、IASやIFRSへの公式の言及をしないで、評価を含めた収益・費用の認識規則を22条で定めたのは、財務会計基準設定者により将来行われる決定に対して、CCCTBに抵抗力を持たせるためと分析している。著者もその見解に共感を覚える。

もう一点は、インセンティブを与える目的で幅広く域外国での国外所得の免除を認めている点である。EU構成国が免除方式に収束しつつある現在、当然とも受け止められるが、第3国法人のPEへの適用も行われるので、外税控除方式の国への影響が顕著になるとも考えられる。

その他、課税要件の各論についても、オールEU対その他国の間で課税ベースの相違が明白になり、新たな超過負担や租税回避の機会をもたらさないかについては慎重な検討が必要とされよう。

22) Luca Cerioni, "The Commission's Proposal for a CCCTB Directive : Analysis and Comment" (Bulletin for International Taxation, Sep/2011) P.520

5. 終わりに——移転価格税制に及ぼす影響——

以上、CCCTBの内容に即した検討を行った。しかし、著者にとって最も興味深いのは、CCCTB指令案のフォーミュラをめぐる議論である。指令案では労働、資本、売上の3要素を基本的にはイーブンで測定して統合課税ベースを配分するとされているが、既にオランダや英国の反対論に見られるように²³⁾、ウェイト付けの如何は構成国の税収に直接影響を及ぼす極めてセンシティブな問題である。しかも、損益通算がもたらすマイナスの影響は黒字会社が居住する投資回収率の良い管轄圏においてより強く出る。要は、CCCTBは損益通算の仕組みを通じて、納税者は確実にメリットを享受するものの、歳入当局への影響（税収のA国からB国へのシフト）は無視できないということであろう。無形資産と金融資産に大きく依存する英国、オランダ、アイルランドが反対する背景には、政治的にも根強い理由があるとも推測される。

一方、比較可能性の欠如により移転価格における独立企業原則の適用で苦労している各国にとっては、CCCTBの実験は配分ファクターの議論を中心として参考にしたい点が多くあると考えられる。理論面での興味に関しては、米国や我が国もその中に入る。しかし、おそらく日米両国にとっては、その問題より先にCCCTBが自国籍多国籍企業の欧州オペレーションに及ぼす影響の評価が先決と思われる。なお、定式配分方式は、新興国をはじめとする国連モデル条約適用下の国々でも興味をもって受け止められている²⁴⁾。

今後EUにおけるCCCTBの展開の中で、多くの国が関心を持つ独立企業原則の行く末に影響を与える示唆（独立企業原則を再評価することになるのか定

23) 2011.4.11付オランダ政府から欧州議会あての書簡では、「現行フォーミュラの下ではオランダの課税ベースは国境を超える損益通算により30%減少する。このフォーミュラはドイツのような大国に有利であり、無形資産や金融資産によるイノベーションに特化したオランダには不利である。」と反対理由を述べている。2011.5.11 *International Tax Review*

24) 国連モデル条約の下での独立企業原則の議論については、UNウェブサイトのECOSOC/Expert Committee on Tax Matterの議事録を参照。

式配分に向かうべしとなるのかは今のところ何とも言えない) が得られる可能性もあり、引き続き注目していく必要があると考える。

別紙：指令案の条文構成

第1章：適用範囲（1～3条）

第2章：基本的定義（4～5条）

第3章：本指令により提供されるシステムの選択（6～8条）

第4章：課税ベースの計算（9～16条）

第5章：タイミングと評価（17～31条）

第6章：固定資産の償却（32～42条）

第7章：損失（43条）

第8章：この指令により提供されるシステムへの参加と退出に関する規定（44～53条）

第9章：損益通算（54～60条）

第10章：グループへの加入と撤退（61～69条）

第11章：事業再編（70～71条）

第12章：グループと他の事業体との間の取引（72～77条）

第13章：関連者間の取引（78～79条）

第14章：濫用防止規定（80～83条）

第15条：透明な事業体（84～85条）

第16章：統合された課税ベースの配分（86～103条）

第17章：執行と手続き（104～126条）

第18章：最終章（127～136条）

Annexes

(あおやま・けいじ 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授)