

欧州連合における共通連結法人税 課税標準指令案の動き (1)

本 田 良 巳

欧州の域内市場において構成国の数に等しい税制が現在、有効である。このことから租税回避、移転価格、二重課税等のさまざまな問題が生じている。かかる問題を解決するために税制の共通化あるいは統一化が提案されているが、課税権や全会一致の原則という壁にぶつかっている。

本稿は欧州委員会が公表する指令案、通達等に拠りながら、共通連結法人税課税標準指令案の動きを追っていくことにする。

本稿の構成は次の通りである。

第1節 税務上の障害のない域内市場の成立に向けて (本号)

第2節 共通連結法人税課税標準指令案の概要

第3節 二つの指令案

第1節 税務上の障害のない域内市場の成立に向けて

1 はじめに

2000年3月、リスボンで開催された欧州理事会は「欧州連合を世界でもっとも競争力のある、もっともダイナミックな知識ベースの経済空間にする」という目的を定めている。さらに、欧州理事会は欧州連合における経済支援のため、適切な構造条件の獲得も要求している¹⁾。

かかるリスボン戦略を達成していく上で税制は重要な役割を有しているが、この領域における進展はあまりみられない。これは「課税権（租税高権・財政主権）だけは是が非でも死守するという加盟国政府のスタンスに求められるであろう」。それに、税務案件に関して理事会（欧州理事会または閣僚理事会）の全会一致を必要とすることが拍車をかけている²⁾。これらのことが税制面の共通化あるいは調和化を困難にする要因になっている。

1) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DEN RAT, DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIALAUSSCHUSS Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, Brüssel, den 23. 10. 2001, KOM (2001) 582 endgültig. S. 3.

2) 池田良一、『欧州 ビジネスのための EU 税制 付加価値税・移転価格税制・PE 問題』, 税務経理協会, 2013年, 11頁参照。

もっとも企業課税の領域において共通化あるいは調和化の試みが全くみられなかったわけではない。例えば、1992年、ルーディング報告書では税務上の相違が投資先国決定及び資金調達先決定に及ぼす影響を調査しているが³⁾、あまり賛同を見いだしていない。また、2001年委員会通達では税務上の障害を域内市場から削減・除去すべく諸措置を提案し、さらに2003年委員会通達ではこれら諸提案の進捗状況を調査している。

本節は2001年委員会通達「理事会、欧州議会、経済・社会委員会への委員会通達：税務上の障害のない域内市場 欧州連合における国境を越えた企業活動のために連結の法人税課税標準の獲得のための戦略」を専ら取上げている⁴⁾。第2項では域内市場における租税回避 (Steuervermeidung)、移転価格 (Verrechnungspreis)、二重課税等の税務上の障害を明らかにしている。そして、これら税務上の障害を削減・除去すべく、第3項では「目的に適った措置」として短期的・中期的な措置を提案し、第4項では「包括的な解決」として長期的な措置を提案している。併せて、2003年委員会通達を取上げ、これら諸提案の進捗状況もみている⁵⁾。最後に第5項では本節で述べてきたところを要約し、結びに代えている。

2 税務上の障害

2001年10月、欧州委員会は通達を公表している。そして、序において「関連する規定を新しい経済的な構造条件に適合し、税務上の障害のない効率的な域内市場を得るために、欧州委員会は近年、企業課税の領域においてどのような措置が必要と考え、実際、講じることができるかを解明している⁶⁾」と述べるように、欧州委員会は税務上の諸規定を構造条件の変化に適合し、効率的な域内市場の成立をめざしている。

3) Blumenberg, J., Die Schlussfolgerungen und Empfehlungen den Ruding-Ausschusses, Der Betrieb – Beilage Nr. 5/ 92 zu Heft Nr. 16 vom 17. April 1992. S. 1–S. 15.

木村 弘之亮 (訳), 「Ruding 委員会の EC 企業課税に関する結論と勧告 (1)」, 税経通信1992年 8 月号, 1992年 8 月, 29頁~38頁参照。

木村 弘之亮 (訳), 「Ruding 委員会の EC 企業課税に関する結論と勧告 (2)」, 税経通信1992年 9 月号, 1992年 9 月, 9 頁~14頁参照。

木村 弘之亮 (訳), 「Ruding 委員会の EC 企業課税に関する結論と勧告 (3)」, 税経通信1992年 10 月号, 1992年 10 月, 30頁~43頁参照。

4) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DEN RAT, DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIALAUSSCHUSS Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, Brüssel, den 23. 10. 2001, KOM (2001) 582 endgültig.

5) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DEN RAT, DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIALAUSSCHUSS Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen, Brüssel, den 24. 11. 2003, KOM (2003) 726 endgültig.

6) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2001) 582 endgültig, S. 3.

90年代以降、構造条件の変化として次の(a)～(f)が挙げられる⁷⁾。

- (a) 国境を越えた合併・取得の傾向
- (b) 電子取引の発達、生産要素（物、人、サービス及び資本―筆者注）の流動性の増大
- (c) 国境を越えた取引について非税務的な障害、技術的な障害、制度的な障害を削減
- (d) EUにおける営業構造の構築、とくにコンツェルン内で新しい組織、機能の集中化
- (e) 納税者の関心事（Anliegen）への注目
- (f) 企業課税のための行動コード、OECDレベルにおいて類似の措置の導入等、不公平な税の優遇（Steuervergünstigung）を除去するチャンス

上記のように、EUにおける国境を越えた企業活動が活発化し、効率的な域内市場を成立するために非税務的な障害等の削減とともに、税務的な障害も削減・除去しなければならない。このため、企業課税の領域はとくに次の条件を満たさなければならない⁸⁾。

- (a) EU企業の国際的な競争力に貢献すること
- (b) 税務は企業の経済的な決定にできるだけ少ない影響を及ぼすこと
- (c) 税務上の規定の遵守が不必要なコスト、法外なコストと結びつけられないこと
- (d) 有害な、そして経済にとって不利な税の競争を除去すること

したがって、税務上の障害を削減・除去し、EU企業の国際的な競争力を高めようとしている。ここで、税務上の障害を個別に挙げれば、次の通りである⁹⁾。

- (a) コンツェルン内で移転価格の税務上の処理に関連して、高い実施コストや可能な二重課税の形態で多くの問題を生じている。
- (b) 結合企業間で、国境を越えた所得流列はしばしば追加課税を受けることになる。とくに配当、利子、ライセンス料のコンツェルン内の支払いへの源泉税は域内市場と調和しない。その他、親会社・子会社指令の適用領域は狭く捉えられている。
- (c) 国境を越えた損失の相殺は著しい制限を受けており、最終的に（経済的な）二重課税を生じる。一般的に、EU-親会社レベルにおいて子会社の損失は税務上、相殺されない。また、恒久的施設（Betriebsstätte）の損失は一定の状態の下でのみ、本店（Hauptsitz）の利益と相殺されることになる。
- (d) 国境を越えたりストラは著しい、税務上の負担と結び付けられる。国境を越えたりストラに関連して、売却利益（Veräußerungsgewinn）や移転は法外に高く課税される。したがって、経済的に最適な構造を企業に維持されないことになる。
- (e) 課税権限の衝突に基づき、著しい二重課税の可能性が存在している。このことは障害として認識される全ての局面に妥当している。
- (f) 多くの租税制度は国内投資を優遇している。このことは例えば、領域に居住する株主

7) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2001) 582 endgültig, S.5.

8) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2001) 582 endgültig, S.5-S.6.

9) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2001) 582 endgültig, S.11-S.12.

(*gebietsansässiger Anteilseigner*) にのみ、一定の税の貸方記入 (*Steuergutschrift*) を認める計算システムに妥当している。

- (g) 企業は益々、EU を唯一の市場と見なしている。したがって、15カ国 (2001年当時、EU 構成国数—筆者注) の異なる租税制度の存在は経済的に効率的な企業計画や企業構造と調和していない。多数の税法、税の協定、税の実務は著しい実施コストを伴い、国境を越えた経済活動にとって障害になっている。

上記のような税務上の障害を削減・除去するため、次の二つの措置が講じられなければならない¹⁰⁾。

- 「 ・ 目的に合った措置 (*Gezielte Maßnahmen*) は短期的、中期的に切迫した問題の解決に貢献をなしている。
- ・ 企業は EU 全体における活動について唯一、連結法人税課税標準 (*eine einzige konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage*) を適用することができる、という包括的な解決 (*umfassende Lösung*) は体系的であり、長期的に効果がある」。

明らかなように、前者の「目的に合った措置」は短期的、中期的な解決策であり、後者の「包括的な解決」は長期的な解決策である。これらを次の第3項、第4項で概説していくことにしたい。

3 目的に合った措置

欧州委員会は2001年委員会通達において次の(a)～(e)の目的に合った措置を提案している。本項ではかかる提案を紹介していくとともに、2003年委員会通達においてこれら提案の進捗状況をみていくことにする。

(a) 欧州司法裁判所の判決のためのガイダンス

欧州司法裁判所の主な審理手続として条約抵触審査手続と先決裁定手続等がある。二つの審理手続は「具体的には、立法機能の大部分がなお加盟国によって担われている状況の中で、「域内市場」に関する「EU法」(一次法ならびに二次法)の統一的解釈を保障するための制度で、「EU」の最高裁判所・憲法裁判所としての「欧州司法裁判所」に独占的なものである¹¹⁾」。

欧州司法裁判所の判決のためにガイダンス (*Orientierungshilfe*) が必要であり、欧州委員会はかかるガイダンスの作成を提案している¹²⁾。すなわち、

→ 欧州司法裁判所の重要な判決のためにガイダンスを作成し、この判決の変換を欧州

10) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2001) 582 endgültig, S. 13.

11) 池田良一、前掲書、48頁参照。

12) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2001) 582 endgültig, S. 14.

委員会の適切な通達の方法で調整することを欧州委員会は提案する。したがって、構成国の代表者との会議により、そのことは2001年に始まるプログラムに継続され、拡大されることになる。

かかる提案について2003年委員会通達では「重要な、税務上の問題について構成国間で積極的な議論の促進のため、また、欧州司法裁判所判決の一般的な効果に関してガイダンス作成のために将来の提案は建設的に (konstruktiv) 受け入れられる」と述べている¹³⁾。したがって、欧州司法裁判所の判決のため、換言すればEU法の統一的解釈を保障するためにガイダンス作成が強く要請されているのである。

(b) 合併指令、親会社・子会社指令

国境を越えた企業のリストラ、国境を越えた親会社・子会社の配当や利子の支払は二重課税の問題を生じる。したがって、合併指令、親会社・子会社指令の改正が必要になってくる。また、合併指令、親会社・子会社指令はEU内のすべての企業に適用される。したがって、これら指令はヨーロッパ株式会社、ヨーロッパ協同組合にも新たに適用されなければならない。

これに関連して、欧州委員会は次の提案をしている¹⁴⁾。すなわち、

- 合併指令、親会社・子会社指令の適用領域の拡大のため、欧州委員会はすでに存在している提案の必要な変更にも優位性を認めている。したがって、2002年に計画されている構成国との協議に続いて、それは2003年、提出される。
- 同時に、欧州委員会に詳細なガイダンスが提出される。そこには規定、とくに租税回避、規定の濫用 (Missbrauch) に関する規定がその見解により、どのように適用されなければならないかが説明されている。

かかる提案について2003年委員会通達では「二つの指令案 (合併指令、親会社・子会社指令—筆者注) は早急に2004年10月、ヨーロッパ株式会社規則の施行前、適時に満場一致で受け入れられるだろう」と述べている¹⁵⁾。

(c) 国境を越えた損失相殺に関する指令

例えば、本国の親会社が利益を計上し、外国の子会社が損失を計上している場合、連結

13) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S.8.

14) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2001) 582 endgültig, S.14.

15) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S.9-S.10.

なお、ヨーロッパ株式会社、ヨーロッパ協同組合について次の論文を参照されたい。

拙稿、「ヨーロッパの企業 (1)」, 大阪経大論集第65巻第2号, 2014年7月, 231頁~243頁参照。

拙稿、「ヨーロッパの企業 (2)」, 大阪経大論集第65巻第3号, 2014年9月, 43頁~52頁参照。

財務諸表上、かかる利益と損失とは通算される。しかし、税務上、かかる利益と損失との通算あるいは相殺は不可とされている¹⁶⁾。

これに関連して、欧州委員会は次の提案をしている¹⁷⁾。すなわち、

→ 国境を越えた損失相殺に関する指令について今までの提案は欧州委員会により、取消され、2002年からこの問題における更なる前進のために技術的な可能性について構成国との協議が行われる。包括的な解決に関連して、欧州委員会は進展とは平行してとくにデンマーク・モデルを再検討し、2003年末までに、それがこの領域にどのような点で法律行為に提案しようとしているかを報告する。

かかる提案について2003年委員会通達では次のように述べている。すなわち、「税務領域において域内市場の秩序ある機能化のために基本的な障害としてつねにみなされるような、この問題の取扱いの新しい方法を見いだすため、技術的なレベルにおいて構成国とともに準備委員会 (Vorbereitungssitzung) を組織する¹⁸⁾」。したがって、国境を越えた親会社と子会社との間で利益と損失との相殺処理に関して新たに準備委員会を組織し、協議を続けていくことになる。

(d) 移転価格について定期的な共同フォーラム

例えば、本国の親会社が外国の子会社に商品を安く販売する、あるいは外国の子会社から高く購入するケースがある。このような取引により、本国の親会社から外国の子会社に利益を移し、本国の課税を免れるのである¹⁹⁾。したがって、商品の売買価格を修正し、親会社、子会社について正しい税金の計算が求められている。

このような移転価格税制に関連して、欧州委員会は次の提案をしている²⁰⁾。すなわち、

→ 2002年の前半、欧州委員会は構成国の代表者、経済の代表者と移転価格について定期的な共同フォーラムを開催する。

－ 法律行為を公布することなく、例えば、(事前の) 移転価格の協定や取引記録義務に関連して適切な行動様式の開発と変換の問題が解決されるかを明らかにするため。

16) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2001) 582 endgültig, S. 14-S. 15. なお、2003年委員会通達では次のようにも述べている。「この領域における EU の提案を考慮することを構成国は拒否している」。KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S. 10.

17) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2001) 582 endgültig, S. 15.

18) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S. 10.

19) 移転価格税制について次の文献を参照されたい。

斎藤 奏, 『国際会計と国際課税』, 税務経理協会, 1995年, 390頁～435頁参照。

20) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2001) 582 endgültig, S. 16.

- － OECD ガイドラインの範囲で、移転価格の算定の方法はどのような点で改善されるか、そして著しく統一化されるかを考慮するため。
 - － 2003年、公式の指令案の提出を考慮して、仲裁協定 (Schiedsübereinkommen) はどの点において改善されなければならないかを検討するため。それにより、協定は共同体の法律行為になる。
- 欧州委員会はフォーラムの審議に照らして、本案件においてさらに、どのように扱われるべきかを決定する。他方、現在の仲裁協定を2005年、終了することも欧州委員会は考慮している。

かかる提案について2003年委員会通達では次のように述べている。すなわち、「フォーラムは2004年までの期間、活動プログラムを作成し、多くの会議を重ねた。欧州委員会は構成国の官吏と経済からハイ・レベルの税務専門家とから構成される混合的な作業グループを前途有望な、成果の多い展開 (vielversprechende und erfolgreiche Entwicklung) と考えている²¹⁾」。したがって、移転価格税制に関しても新しい作業グループを組織し、今後、協議していくことになる。

(e) 二重課税協定

2001年当時、EU の構成国は15カ国であり、15の異なる租税制度が存在していることになる。EU 企業は国境を越えた経済活動を活発化しており、15の異なる租税制度の調整 (Anpassung) が必要になってくる。とくに二重課税協定 (Doppelbesteuerungsabkommen) の調整が必要になってくる。

これに関連して、欧州委員会は次の提案をしている²²⁾。すなわち、

- 2004年、構成国との技術的な審議に続いて、OECD モデルによる二重課税協定において欧州条約の要請への幾つかの規定の調整の必要性について通達の提出を欧州委員会は計画している。これは可能な EU のモデル租税協定 (Mustersteuerabkommen) の道への第一歩になるのである。

かかる提案について2003年委員会通達では次のように述べている。「この領域において可能な手掛かりは他方、EU モデル協定の作成あるいはすべての EU 構成国の間で多国間の二重課税協定の締結である²³⁾」。したがって、EU モデル協定の作成、多国間の二重課税協定の締結が次の課題になってくるのである。

21) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S. 11.

22) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2001) 582 endgültig, S. 17.

23) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S. 11-S. 12.

4 包括的な解決

2001年委員会通達では包括的な解決手掛かりとして四つのモデルを検討し、このうち欧州委員会は連結の法人税課税標準を決定している。さらに2003年委員会通達では連結の法人税課税標準として国際財務報告基準の適格さ及び構成国への課税標準の配分等を欧州委員会では検討している。これらのことを本項では述べていくことにする。

(1) 2001年委員会通達

包括的な解決手掛かりとして、次の四つのモデルが欧州委員会に提出されている²⁴⁾。
すなわち、

- (a) 一つの手掛かりは会社の所在地国（Sitzland）における課税原則の相互承認（gegenseitige Anerkennung）に基づいている。
- (b) 他の可能性は唯一、ヨーロッパの課税標準を決定するために全く新しい調和化されたEU規定の作成である。この規定は自由に選択することができ、現在の個々の国の規定に並んで妥当する。この手掛かりは統一的な、（連結の）課税標準として示されている。
- (c) さらに関連する文献において提案されているモデルは「ヨーロッパ法人税（Europäische Körperschaftsteuer）」である。このモデルの場合、ヨーロッパ・レベルにおいて税金は徴収され、その受取りの全部あるいは一部は直接、EUに流入する。
- (d) 「伝統的な」手掛かりは最終的にEUレベルにおいて唯一、法人税課税標準の目的を有し、また、唯一の租税制度の目的を有して関連する個々の国の規定の調和化である。

このうち、欧州委員会は(b)の統一的な、連結の法人税課税標準を決定している。(b)によれば、次のような改善がもたらされる、としている²⁵⁾。

- (a) 域内において15の租税制度の処理から生じる実施コストを減少することができる。
- (b) EU域内における移転価格の問題を解決することができる。
- (c) EUベースに利益と損失との相殺および連結が可能になる。
- (d) 国境を越えたりストラが容易になる。
- (e) 国際的なレベルにおける課税の場合、古典的なシステム（構成国レベル—筆者注）と計算システム（EUレベル—筆者注）との共存から生じる問題を削減することができる。
- (f) 多くの二重課税状態を回避することができる。
- (g) 多くの差別と制限を除去することができる。

24) 四つのモデルは次のような特徴を有している。

・(a)は新たな法律の作成を必要としないが、(b)、(c)、(d)は新たに法律を作成しなければならない。
・(a)、(b)、(c)は他の法律（例えば、構成国の法律）との共存がみられるのに対して、(d)は他の法律との共存はみられない。

KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2001) 582 endgültig, S. 49-S. 53.

25) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S. 18.

さらに、連結の法人税課税は次の三つの問題領域に分類される²⁶⁾。

- (a) 連結の法人税課税標準を提案
- (b) 課税標準を構成国に配分あるいは帰属のメカニズム
- (c) 国内の法人税率を決定

このうち、(a)、(b)はEUレベルで決定すべき問題であり、(c)は構成国レベルで決定すべき問題である。

(2) 2003年委員会通達

2003年委員会通達では課税標準として国際財務報告基準の適格さ、構成国への課税標準の配分、ヨーロッパ株式会社への連結の法人税課税標準の適用、中小企業への所在地国課税 (Sitzlandbesteuerung) の適用等をとくに論じている²⁷⁾。ここで、前二者である課税標準として国際財務報告基準の適格さ、構成国への課税標準の配分をみていくことにする。

(a) 課税標準として国際財務報告基準の適格さ

国際財務報告基準が連結の法人税課税標準として適格かどうか問われている。ここで、次の二点が問題になっている。

- ① 国際財務報告基準は税法上の諸原則に一致するかどうか。
- ② 国際財務報告基準はEU内のすべての企業に適用されるかどうか。

国際財務報告基準は重要性の原則 (Grundsatz der Wesentlichkeit)、経済的な考察法の原則 (Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise) を採用している。この二つの原則は税法上の諸原則に一致しない。したがって、「二つの原則は税務上の要請への調整を必要としている。付すべき時間価値の概念 (例えば、資産が市場価値で新たに評価される時、価値増価は商事貸借対照表に利益として認識される) についても調整が必要である。この未実現利益は課税されない²⁸⁾」。また、国際財務報告基準の適用はEU内の上場企業を対象にしている。しかし、連結の法人税課税標準の適用は原則的にEU内のすべての企業を対象にしている²⁹⁾。対象企業についても国際財務報告基準と連結の法人税課税標準との間に不一致が生じている。

したがって、欧州委員会は次のような結論を下している。すなわち、「統一的な課税標準をどのような基礎において展開するかが決定されない限り、国際財務報告基準はEUレベルにおいて税務技術的な問題の議論のために適切な、中立的な出発点 (neutraler Ausgangspunkt) を形成している³⁰⁾」。

26) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S. 19.

27) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S. 12-S. 29.

28) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S. 20.

29) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S. 20-S. 21.

これに関連して、欧州委員会は次の提案をしている³¹⁾。すなわち、

**EU における統一的な課税標準の展開のための議論のために
欧州委員会の提案**

(略)

個々の適用されるべき税務上の諸原則（統一的な課税標準に妥当する。しかし、国際財務報告基準は中立的な出発点として役立つ）について。課税標準の個々の局面、例えば、税務上の減価償却の議論のために専門家グループが設けられるべきである。参加者は時々のテーマに合わせられる。どのテーマもあらゆる構成国の専門家グループによって議論されなければならない。国際財務報告基準に特殊な問題の場合、会計の専門家が関係づけられなければならない。

(b) 構成国への課税標準の配分

課税標準を構成国に配分する方法として価値創造（Wertschöpfung）に基づく配分と公式分解（Formelzerlegung）に基づく配分との二つを考慮することができる³²⁾。

「附加価値を用いたアプローチ（価値創造に基づく配分—筆者注）は、企業グループの課税ベースを、グループ全体の附加価値（VA: Value Added）を占めるグループ構成企業の附加価値の割合を基準として配賦する方法である³³⁾」。それに対して、公式分解に基づく配分は所得に関連する要素を選び、これら諸要素を公式化して課税所得を構成国に配分する方法であり、アメリカでよく用いられる方法である。

2003年委員会通達でも公式分解に基づく配分を採用している。すなわち、「公式分解を基礎にした課税は現実的に要素課税（Faktorbesteuerung）である。したがって、できるかぎり正確に、その時々々の所得源泉に調和させなければならない。売上、資本、労働という三つの諸要素をもつ伝統的な公式は公式に結びつけられる、潜在的な歪みを研究するために適切な出発点を形成している³⁴⁾」。

これに関連して、欧州委員会は次の提案をしている³⁵⁾。すなわち、

**構成国への課税標準の配分についてメカニズムの展開の促進の
ために欧州委員会の提案**

30) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S. 23.

31) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S. 23.

32) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S. 24-S. 25.

33) 伊藤公哉, 『国際租税法における定式所得配賦法の研究 多国籍企業への定式配賦法適用に関する考察』, 中央経済社, 2015年, 114頁参照。

34) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S. 26.

35) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S. 28.

価値創造に基づく配分の可能性も研究されるべきである。

公式分解に関連して、研究はとくに次の点でなされるべきである。

「グループ」や「所得」の定義

公式において取上げられる諸要素とその重要性

研究の範囲において、理論的、経済的なモデルも作成されるべきである。

EU-課税標準の現在の配分についてどのような現実的なデータが利用されているかを明らかにするため、構成国や企業との対話が行われるべきである。

現実的なデータに基づいて上記の、理論的なモデルの基礎づけのもとで、いろいろな配分メカニズムの財務上のインプリケーションが定式化されるべきである。

5 おわりに

「欧州連合を世界でもっとも競争力のある、もっともダイナミックな知識ベースの経済空間にする」というリスボン戦略を達成していく上で企業課税は重要な役割を有している。本節で取上げた2001年委員会通達では税務上の障害を削減・除去し、税務上の障害のない域内市場の成立をめざしている。最後に本節で述べてきたところを要約し、結びに代えることにする。

- (1) 欧州委員会は税務上の諸規定を構造条件の変化に適合し、効率的な域内市場の成立をめざしている。構造条件の変化として1990年代以降、国境を越えた合併・取得の傾向、電子取引の発達等を挙げることができる。かかる構造条件の変化に適合するため、税務上の障害を削減・除去しなければならない。税務上の障害として移転価格、国境を越えた損失相殺の不可、税務上の規定の遵守に対して不必要なコスト、法外なコスト等を挙げることができる。このような税務上の障害を削減・除去するため、「目的に合った措置」および「包括的な解決」が講じられなければならない。
- (2) 2001年委員会通達では(a)～(e)の「目的に合った措置」を提案し、2003年委員会通達ではかかる提案の進捗状況を説明している。2003年委員会通達によれば、(a) 欧州司法裁判所の判決のためのガイダンス、(b) 合併指令、親会社・子会社指令は構成国の間で積極的に受け入れられている。しかし、(c) 国境を越えた損失相殺に関する指令、(d) 移転価格について定期的な共同フォーラムは新しく作業グループを設置し、協議を続けていく予定である。また、(e) 二重課税協定はEUモデル協定の作成、多国間の二重課税協定の締結が今後の課題になっている。
- (3) 2001年委員会通達では「包括的な解決」として四つのモデルを検討し、このうち欧州委員会は連結の法人税課税標準を決定している。連結の法人税課税の問題領域は(a) 連結の法人税課税標準の提案、(b) 課税標準を構成国に配分するメカニズム、(c) 法人税率を決定の三つである。

さらに2003年委員会通達では連結の法人税課税標準として国際財務報告基準の適格さ

を検討し、国際財務報告基準の採用する重要性の原則、経済的な考察法の原則は税務上の諸原則に一致しないことを指摘している。また、構成国への課税標準の配分について売上、資本、労働等の公式分解に基づく配分の可能性を検討している。

税務上の障害のない域内市場の成立をめざし、「目的に適った措置」と「包括的な解決」が提案されている。「目的に適った措置」の幾つかは作業グループを設置し、協議が続けられている。また、「包括的な解決」について2003年委員会通達では次のように述べている。「当然のことながら、「包括的な」手掛かりへの長期的な作業はゆっくりと行われている。これは部分的に概念上 (begreiflicherweise)、そのような長期的な、かつ広範な諸計画に慎重に対応しようとする構成国の留保の結果である³⁶⁾」。今後、「包括的な」手掛かり、すなわち欧州連合に共通する、連結の法人税課税（標準）が関心の的になっていくのである。

36) KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN, KOM (2003) 726 endgültig, S. 30.