

# 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 (2)

本 田 良 巳

- 第1節 税務上の障害のない域内市場の成立に向けて (第68巻第2号)
- 第2節 共通連結法人税課税標準指令案の概要 (本号)
- 第3節 二つの指令案

## 第2節 共通連結法人税課税標準指令案の概要

### 1 はじめに

現在、28の国々がEUに加盟し、そして28の異なる税制が効力を発している。このことから、EU内において企業がその活動を行ううえで、さまざまな障害が生じている。例えば、税務上の莫大な経費、移転価格問題、二重課税等の障害が生じている。かかる税務上の障害を解決する措置として、2001年委員会通達では連結法人税課税標準が提案されていた。

連結法人税課税標準の指令案を作成するために2004年11月、全構成国の税務当局の専門家によって構成された作業部会を設置し、同作業部会は2008年4月までに13回の全体会議を開催した。さらに2010年10月、欧州委員会は構成国、民間、学者及びシンクタンクから意見聴取を実施し、2011年3月、「共通連結法人税課税標準に関する理事会指令案」を公表した<sup>1)</sup>。

「共通連結法人税課税標準に関する理事会指令案」は「説明のための覚書」と「共通連結法人税課税標準の指令案」(以下、「2011年GKKB指令案」と略す—筆者注)から構成さ

1) EUROPÄISCHE KOMMISSION, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), Brüssel, den 16.3.2011 KOM (2011) 121 endgültig.

EUROPEAN COMMISSION, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Brussels, COM (2011) 121/4 2011/0058 (CNS). 英語版について次の翻訳あり。大野雅人訳、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, 2012年10月, 1頁~94頁参照。なお、指令案の翻訳について、大野雅人先生の翻訳を逐一挙げていないが、引用・参考にしている。

また、「共通連結法人税課税標準に関する理事会指令案」の公表までの経緯について次の論文を参照されたい。大野雅人, 「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, 2012年3月, 48頁参照。

れている。EUにおいてかかる税制案件が成立するため、全会一致を必要としている。したがって、「2011年GKKB指令案」が、「現在の形のままで理事会指令として成立する可能性は低く、今後のEU内での協議において大幅に変更されることになるか、あるいは結局は全加盟国（構成国－筆者注）の一致に至らず、立法化が実現しない可能性も十分にあると考えられている<sup>2)</sup>。

本節は専ら「2011年GKKB指令案」を概説していくことにする。第2項では「共通連結法人税課税標準に関する理事会指令案」に対する外部組織の影響評価を紹介し、第3項では「2011年GKKB指令案」の特徴あるいは基本的な考えを述べている。そして、第4項ではとくに課税標準の計算に関連して個々の規定を取上げて説明し、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 影響評価

欧州委員会は「2011年GKKB指令案」の公表に先立ち、影響評価を次の外部組織に依頼している<sup>3)</sup>。(1) 欧州租税分析者(ETA)、(2) プライスウォーターハウス・クーパー調査(PWC)、(3) アマデウス・オービス・データベース、(4) デロイト調査、(5) コルタックス調査である。これらの外部組織に対して、とくに強制的・選択的な共通法人税課税標準(Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 以下、GKBと略す。Common Corporate Tax Base, 以下、CCTBと略す－筆者注)ならびに強制的・選択的な共通連結法人税課税標準(Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 以下、GKKBと略す。Common Consolidated Corporate Tax Base, 以下、CCCTBと略す－筆者注)を対象に、これらの経済的、社会的および環境的影響の調査を欧州委員会は依頼している。

欧州委員会は「2011年GKKB指令案」公表と同日である2011年3月16日、影響評価も公表している。「共通連結法人税課税標準に関する理事会指令案」のなかでも影響評価に言及しており、これを要約して表示すれば、「図表1」の通りである（「図表1」参照<sup>4)</sup>。

四つの選択肢のうち、外部組織の影響評価は選択的なGKKBを望ましいものとしてお

2) 大野雅人、前掲論文、83頁参照。

3) EUROPEAN COMMISSION, COM (2011) 121/4 2011/0058 (CNS), p. 7.

久保田秀樹、「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」, 甲南経営研究第52巻第2号(通巻186号), 2011年10月, 4頁参照。

4) 「図表1」は大野雅人、前掲論文、49頁、「表1 CCTB/CCCTBについての4つの選択肢」を一部修正したものである。

なお、「図表1」に「独立企業原則」という用語がみられる。「独立企業原則」は次にみるように移転価格税制に関連して説明されている。

「移転価格税制とは、わが国法人とその国外関連者との取引において、取引価格を操作することによって、わが国で課税されるべき所得が、国外に流出することを防止するための税制である。

移転価格税制とは、ごく簡単にいうと、わが国法人が、その国外関連者で行う取引の価格が「独立企業間価格」と異なることにより、当該法人の所得が減少することとなる場合に、その取引が独立企業間価格で行われたものとして、所得の金額の計算をし直しする税制である」。斎藤 奏著、『国際会計と国際課税』, 税務経理協会, 1995年, 391頁参照。

図表 1 共通法人税課税標準/共通連結法人税課税標準について四つの選択肢

	選択適用	強制適用
連結なし	<p>選択的な共通法人税課税標準</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・グループ内の各企業（一定の要件を満たすもの）の課税ベースは、<u>グループが選択した場合には</u>、GKB のルールによって計算される。</li> <li>・グループ内の各企業の損益は通算されない（グループ内企業間の取引は<u>独立企業原則が適用される</u>。）。</li> </ul>	<p>強制的な共通法人税課税標準</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・グループ内の各企業（一定の要件を満たすもの）の課税ベースは、<u>強制的に</u>、GKB のルールによって計算される。</li> <li>・グループ内の各企業の損益は通算されない（グループ内企業間の取引には<u>独立企業原則が適用される</u>。）。</li> </ul>
連結あり	<p>選択的な共通連結法人税課税標準</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・グループ内の各企業（一定の要件を満たすもの）の課税ベースは、<u>グループが選択した場合には</u>、GKB のルールによって計算される。</li> <li>・グループ内の各企業の損益は、<u>グループが上記選択をした場合には</u>、通算される（したがって、グループが上記選択をした場合には、グループ内企業間の取引には<u>独立企業原則の適用はなくなる</u>。）。</li> <li>・グループ内の各企業の課税所得は、<u>グループが当該選択をした場合には</u>、定式に基づく配分計算による。</li> </ul>	<p>強制的な共通連結法人税課税標準</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・グループ内の各企業（一定の要件を満たすもの）の課税ベースは、<u>強制的に</u>、GKB のルールによって計算される。</li> <li>・グループ内の各企業の損益は、<u>強制的に</u>、通算される（したがって、グループ内企業間の取引には、<u>独立企業原則の適用はなくなる</u>。）。</li> <li>・グループ内の各企業の課税所得は、<u>強制的に</u>、定式に基づく配分計算による。</li> </ul>

り、その理由として次の二つを挙げている。

(1) 雇用についての推定される影響がより好ましいものであること<sup>5)</sup>。

選択的な GKKB を適用することにより、税務上の経費を大幅に削減することができる。そして、この資金を用いて投資を拡大することが可能になる。すなわち、「究極的には、これらは欧州及び他地域の多国籍企業のさらなる発展並びに国内企業による他国への新規投資 (de novo investment) を通じて、EU 内のクロス・ボーダーの投資の拡大につながる」<sup>6)</sup>。このように投資の拡大により、雇用の促進を図ることができる」と筆者は考えている。

5) EUROPEAN COMMISSION, COM (2011) 121/4 2011/0058 (CNS), p. 8. 大野雅人訳, 前掲資料, 12 頁参照。

6) EUROPEAN COMMISSION, COM (2011) 121/4 2011/0058 (CNS), p. 8. 大野雅人訳, 前掲資料, 12 頁参照。

- (2) EUの個々の企業によるその課税標準の計算の新しい手法への強制的変更が（その企業が1つ以上の構成国で操業しているか否かに関わらず）避けられること<sup>7)</sup>。

強制的なGKKBでなく、選択的なGKKBが望ましいとされる理由として、「このような制度は、本来、国境を越えて事業を行っている企業のニーズに応えるために創設されるものであるから、本制度は選択制であるべきであり、既存の各国法人税制と共存すべきである」<sup>8)</sup>。要するに、企業のニーズを考慮し、GKKBと各国法人税制との選択制が望ましいとされている。

上記の理由から、欧州委員会は選択的なGKKBを提案している。選択的なGKKBは次の三つの領域から構成されている<sup>9)</sup>。

- (1) 各企業（及びその支店）の個別の課税所得の計算
- (2) 企業が他のグループの構成員であるときは個別の課税所得の連結の計算
- (3) 構成国に連結課税標準の配分の計算

### 3 「2011年GKKB指令案」の特徴

「2011年GKKB指令案」は独自の、損益計算書に基づく利益算定規定を有している。「2011年GKKB指令案」において、税務上の利益算定のために商法上の基準性の原則は妥当していない。また、税務貸借対照表の作成は明確に定められていない<sup>10)</sup>。

「2011年GKKB指令案」の構成を示せば、次の通りである<sup>11)</sup>。

第1章：適用領域（第1条～第3条）

第2章：基本的定義（第4条～第5条）

第3章：本指令により提供されるシステムの選択（第6条～第8条）

第4章：課税標準の計算（第9条～第16条）

第5章：タイミングと収益の決定（第17条～第31条）

第6章：固定資産の減価償却（第32条～第42条）

第7章：損失（第43条）

第8章：本指令により提供されるシステムへの参加と退出（第44条～第53条）

7) EUROPEAN COMMISSION, COM (2011) 121/4 2011/0058 (CNS), p. 8. 大野雅人訳, 前掲資料, 12頁参照。

8) EUROPEAN COMMISSION, COM (2011) 121/4 2011/0058 (CNS), p. 12. 大野雅人訳, 前掲資料, 17頁参照。

9) EUROPEAN COMMISSION, COM (2011) 121/4 2011/0058 (CNS), p. 5. 大野雅人訳, 前掲資料, 5頁参照。

10) Förster, G./Krauß, S., Der Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vom 16.3.2011, Internationales Steuerrecht (IStR) 16/2011, S. 613.

11) 翻訳にあたり、次の論文を参照している。青山慶二、「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」, 筑波ロー・ジャーナル11号, 2012年3月, 23頁参照。

- 第9章：連結（第54条～第60条）
- 第10章：グループへの加入と撤退（第61条～第69条）
- 第11章：事業再編（第70条～第71条）
- 第12章：グループと他の事業体との間の取引（第72条～第77条）
- 第13章：結合企業間の取引（第78条～第79条）
- 第14章：濫用防止規定（第80条～第83条）
- 第15章：税務上、透明な事業体（第84条～第85条）
- 第16章：連結された課税標準の配分（第86条～第103条）
- 第17章：執行と手続き（第104条～第126条）
- 第18章：最終決定（第127条～第136条）
- 付録

ここで、「2011年 GKKB 指令案」の特徴として、次の(a)～(e)を述べていくことにする。

#### (a) 適用企業

GKKB は EU において法人税に基づく EU 法人に適用することができる（第2条第1項）。また、第三国の企業は EU に基礎をおく支店 (Niederlassung) に GKKB を適用することができる。

上記の法人は GKKB のシステムを選択することができる（第6条）。一度 GKKB を選択するなら、GKKB は 5 年間、強制的に適用され、GKKB からの退出が税務当局に適時に伝達されない時、GKKB の適用は 3 年間、自動的に延長される（第105条）。

親会社が議決権の50%以上を有する時、会社資本の75%以上を有する時又は子会社への利益参加75%以上を有する時、グループ構成員たる資格が与えられる（第54条）。親会社が GKKB を選択するなら、グループ構成員にも GKKB は適用されることになる（第104条）。

#### (b) 課税標準の計算

課税標準は収益、費用によって算定され、収益は実現原則によって認識される（第9条第1項）。

課税標準は、収益から課税対象にならない収益、控除可能な費用及びその他の控除可能な項目を控除して算定される（第10条）。これを算式で示せば、次の通りになる。

$$\begin{array}{r}
 \text{収} \qquad \qquad \qquad \text{益} \\
 - \text{課税対象にならない収益} \\
 - \text{控除可能な費用} \\
 - \text{その他の控除項目} \\
 \hline
 = \text{課 税 標 準}
 \end{array}$$

課税対象にならない収益は①減価償却の対象になる固定資産の取得，建設又は改良に直接，関係づけられる補助金，②(現物贈与 (Sachzuwendung) の市場価値を含めて) 集合項目 (Sammelposten) としてまとめて減価償却される資産の売却からの収入，③受取配当，④株式譲渡益，⑤第三国の恒久的施設 (Betriebsstätte) の収入である (第11条)。なお，③～⑤は二重課税からの救済を図るために課税対象から除外されている (指令案理由書 (11))。

また，控除可能な費用には，①所得を獲得し又は確保するためのすべての売上原価と費用，②納税者によって負担され，控除される付加価値税，③研究開発費，④経営上の目的のために資本又は負債を増加させるために負った経費が含まれる (第12条)。

最後に，その他の控除項目には固定資産の減価償却費が含まれる (第13条)。これについては次の第4項(a)で述べることにする。

### (c) 連結

適格な子会社 (Qualifizierte Tochtergesellschaft) とは，親会社が次の諸権利を有する，すべての直接又は間接の子会社である (第54条第1項)。

(a) 議決権の50%以上を行使する権利

(b) 会社資本の75%以上又は利益参加への請求の75%以上に達する所有権

例示を用いて，これを説明していくことにする<sup>12)</sup>。

例示：

三段階のコンツェルンにおいて，親会社は子会社に議決権ならびに資本90%を参加し，子会社は孫会社 (Enkelgesellschaft) に85%を参加している。

子会社ならびに孫会社は指令案第54条における適格な子会社である。親会社は子会社に直接，議決権の50%以上を参加し，資本の75%以上を参加している。孫会社の議決権への参加について，親会社の子会社への参加は100%になると仮定されている。

親会社の孫会社への85%の議決権参加から出発しなければならない。孫会社への資本参加は76.5% ( $=90\% \times 85\%$ ) になる。

仮に子会社が孫会社の資本に80%を参加するなら，孫会社に十分な資本参加 (75%以上 - 筆者注) を欠き，親会社との関係において適格な子会社にならないのである (72% ( $=90\% \times 80\%$ ))。

GKKBにおいて，グループ構成員の課税標準は連結されなければならない (第57条第1項)。連結課税標準がマイナスである時，損失は繰越され，次のプラスの課税標準と相殺される。他方，連結課税標準がプラスである時，当該課税標準は次の(d)で述べる公式にしたがって構成国に配分されなければならない (第57条第2項)。

12) Förster, G./Krauß, S., a. a. O., S. 611.

## (d) 配分

連結課税標準は労働、資産、売上という三要素、そのウェイト付けを用いて構成国に配分されなければならない。これを算式で示せば、次の通りになる（第86条<sup>13)</sup>。

$$\begin{aligned} \text{A社の課税標準} = & \left( \frac{1}{3} \frac{\text{A社の売上}}{\text{グループ全体の売上}} \right) \\ & + \frac{1}{3} \left( \frac{1}{2} \frac{\text{A社の賃金}}{\text{グループ全体の賃金総額}} + \frac{1}{2} \frac{\text{A社の従業員数}}{\text{グループ全体の従業員数}} \right) \\ & + \frac{1}{3} \frac{\text{A社の資産}}{\text{グループ全体の資産}} = \text{連結課税標準} \end{aligned}$$

労働要素は、賃金と従業員数を標準として計算され、それぞれの項目が半分を占めている（指令案理由書(21)）。従業員数は課税年度の期末に測定される（第90条第2項）。

また、資産要素は、すべての有形固定資産で構成されるべきである。無形固定資産と金融資産は、その流動的性質と（GKKBの適用—筆者注）システムを回避しようとするリスクから、定式から除外されるべきである（指令案理由書(21)）。

最後に、商品の売上は、その商品を購入する者に対する商品の発送又は運送が終了する構成国に所在するグループ構成員の売上要素に含まれる。その場所が特定できない場合、商品の売上は、その商品の所在が最終的に特定できる場所の構成国に所在するグループ構成員に帰属する（第96条第1項）。また、サービスの提供は、そのサービスが物理的に実施された構成国に所在するグループ構成員の売上要素に含まれるのである（第96条第2項）。

## (e) ワン・ストップ・ショップ

企業グループは、主たる税務当局と交渉することができる。主たる税務当局は、グループの親会社（主たる納税者）が税務上の居住者である構成国の税務当局であるべきである（指令案理由書(23)）。

これにより、一以上の構成国において課税関係を有する企業グループがEU内の租税問題を、単一セットの課税標準計算ルールにしたがって単一の税務当局との間で解決することができるようになる（指令案理由書(4)）。このような制度をワン・ストップ・ショップ（*einzigste Anlaufstelle, one-stop-shop*）という。

## 4 個別的规定

とくに課税標準の計算に関連して、個々の規定をみていくことにする。

13) かかる算式について次のような批判もみられる。「連結された課税標準の配分の範囲において、資産という配分要素には流動資産あるいは財務固定資産と同じく、無形資産も考慮されていない。その限りにおいて、配分メカニズムにおいて利益生成（*Gewinnenerierung*）ならびに給付能力の重要な構成要素が考慮されていない」。Förster, G./ Krauß, S., a. a. O., S. 614.

## (a) 減価償却

固定資産とは、

- a. 有償で取得された有形の経済財、あるいは自家製造された有形の経済財、有償で取得された無形の経済財である。
- b. 個別に評価され、経営において12カ月以上、利用されている。
- c. その原価は1,000ユーロを下らない。(第4条(14))

固定資産はその耐用年数に基づき、直線的に (linear) 償却される。固定資産の耐用年数は次の通りに定められている (第36条第1項)。

- a. 建物 40年
- b. 建物を除く長期有形資産 15年
- c. 無形固定資産 当該資産が法的保護を受ける期間又は権利が認められている期間。  
もしそのような期間が決定できない場合には15年。

また、第36条 (個別減価償却資産—筆者注) 及び第40条 (減価償却の対象とならない資産—筆者注) に規定する固定資産以外の固定資産は、償却ベースの25% (年率) により、1つの集合項目としてまとめて償却される (第39条第1項)。

なお、例外的な状況下において、減価償却の対象にならない固定資産の価額が課税年度の期末に恒久的に低下したことを納税者が証明した場合には、納税者はその低下した価額と同額を控除することができる<sup>14)</sup>。ただし、その売却からの収入が課税対象外とされる資産については上述の控除をなすことはできない (第41条第1項)。

かかる減価償却の規定を要約して表示すれば、「図表2」の通りである (「図表2」参照<sup>15)</sup>)。

## (b) 年金引当金

引当金の評価について、次の要件が妥当している (第25条第2項)。

- a. すべてのリスクと不確実性 (Unwagbarkeit) が考慮される。ただし、不確実性は引当金の過度の設定を正当化するものでない。
- b. 引当金の期間が12カ月以上であり、かつ、割引率について合意がない場合、当該引当金は12カ月で満期となる負債として、課税年度の終了する暦年に欧州中央銀行が公表する欧州銀行間取引金利 (EURIBOR-Zinssatz) の年間平均によって割り引かれる。

14) 「減価償却の対象にならない固定資産」について指令案は次のように定めている。

「以下の資産は減価償却の対象とならない。

(a) 土地、美術品、骨董品、宝飾品などの、減耗、摩滅又は陳腐化しない有形固定資産  
(b) 金融資産」(第40条)

15) Förster, G./Krauß, S., a. a. O., S. 609.



図表2 固定資産の減価償却

	固定資産の償却可能な経済財	固定資産の償却不可能な経済財
計画的な償却	<ul style="list-style-type: none"> <li>－建物：40年</li> <li>－建物以外の長期の有形固定資産：15年</li> <li>－無形の経済財：法的保護の期間，補助的に15年</li> <li>－その他の償却可能な有形固定資産：25%の集合項目の償却，毎年，逡減的</li> </ul>	
計画外の償却		継続的な価値損失の場合。 例外：経済財の売却は無税（第41条第1項）

- c. 将来の事象は，それらが生じると合理的に予想される場合に考慮される。
- d. 引当金を増加させる事象に直接，関連する将来の利益 (künftige Vorteil) は考慮される。

続く第26条でも年金引当金 (Pensionsrückstellung) の評価について次のように規定している。「年金引当金は，欧州中央銀行が公表する12カ月満期の負債の欧州銀行間取引金利の年間平均によって割り引かれる」（第26条）。このように，年金引当金の評価について欧州中央銀行の銀行間取引金利による割引率の適用を定めている。

#### (c) 研究開発費

「共通連結法人税課税標準に関する理事会指令案」は「説明のための覚書」において次のように述べている。すなわち，「共通課税標準の設計において，研究開発の支援は本提案の重要な目的である。CCCTBの下では，研究開発に関するすべての費用は控除される。このアプローチは，本制度を選択する企業が研究開発に投資し続けるイニシアティブとして機能する」<sup>16)</sup>。

したがって，研究開発費は全額，費用計上することにより（第12条），企業の研究開発を支援している。

#### (d) 損失の相殺

「2011年 GKKB 指令案」によれば，損失は無限に繰り越される。そして，納税者又は非居住納税者の恒久的施設が一の会計年度において負った損失は，本指令に別段の定めがある場合を除き，その後の課税年度において控除することができる（第43条第1項）。

また，「最も古い損失が最初に使われる」（第43条第3項）とも定めており，最も古い損

16) EUROPEAN COMMISSION, COM (2011) 121/4 2011/0058 (CNS), p. 4. 大野雅人訳，前掲資料，4頁～5頁参照。

失から順に利益と相殺されることになる。

(e) 一般的な濫用防止

「2011年 GKKB 指令案」によれば、「租税回避を唯一の目的として行われるような経済的基礎のない取引 (Transaktion ohne wirtschaftliche Grundlage) は課税標準の計算上、考慮されない」(第80条)。

かかる一般的な濫用防止規定 (Allgemeine Missbrauchsvermeidungsregelung) に並んで、二つの、特殊な濫用防止規定が定められている。一方において、低水準課税にある第三国結合企業への利払いは費用としない、したがって、税額控除の対象にならない (第81条)。他方において、支配関係、第三国企業の低水準課税等を前提にして、第三国企業の利益は支配企業の課税標準に加算されることになる (第82条)<sup>17)</sup>。

(f) その他

国際財務報告基準の影響は「2011年 GKKB 指令案」のなかでも貸借対照表に関連する規定にみられる。ヘルツィーク/クール (Herzig, N./Kuhr, J.) によれば、「ここで (国際財務報告基準の影響において一筆者注)、とくに取引目的のために保有する金融資産 (Finanzanlage) の公正価値評価 (第23条)、長期製造の場合、部分利益の実現 (工事進行基準を適用すること一筆者注) (第24条)、引当金の貸方記入 (第25条、第26条)、ならびにリースの貸借対照表記入 (第36条) が挙げられなければならない」<sup>18)</sup>。

## 5 おわりに

2011年3月、「2011年 GKKB 指令案」が提案され、本節ではその概要を述べている。「2011年 GKKB 指令案」では GKKB と各国法人税制との選択制を採用しており、一国内でも適用企業の棲み分けが考えられている。このように、税務上の障害を除去するための措置が提案されている。最後に本節で述べてきたところを要約していくことにする。

- (1) 欧州委員会は強制的・選択的な GKB ならびに強制的・選択的な GKKB の影響評価を ETA, PWC 等の外部組織に依頼している。外部組織の影響評価は雇用面ならびに新しい手法への強制的な変更の回避という二つの理由から選択的な GKKB を望ましいとしている。選択的な GKKB は (a) 個別の課税所得の計算, (b) 個別の課税所得の連結の計算, (c) 構成国に連結課税標準の配分の計算, という三つの領域から構成されている。
- (2) 「2011年 GKKB 指令案」は独自の、損益計算書に基づく利益算定規定を有している。

17) Lenz, M./Rautenstrauch, G., Der Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB), Der Betrieb, 64. Jg., Heft 13 (2011), S. 729. 詳しくは、久保田秀樹, 前掲論文, 14頁~15頁参照。

18) Herzig, N./Kuhr, J., Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem GKKB-Richtlinienentwurf, Der Betrieb, 64. Jg., Heft 37 (2011), S. 2054.

「2011年 GKKB 指令案」において、税務上の利益算定のために商法上の基準性の原則は妥当していない。また、税務貸借対照表の作成は明確に定められていない。「2011年 GKKB 指令案」は全部で18章と付録とから構成されており、また、「2011年 GKKB 指令案」の特徴として、(a) 適用企業、(b) 課税標準の計算、(c) 連結、(d) 配分、(e) ワン・ストップ・ショップの五つを説明している。

- (3) とくに課税標準の計算に関連して、個々の規定をみている。具体的には (a) 減価償却、(b) 年金引当金、(c) 研究開発費、(d) 損失の相殺、(e) 一般的な濫用防止、(f) その他の六つの規定である。(f) その他では例えば、金融資産の公正価値評価、工事進行基準の適用等のように、「2011年 GKKB 指令案」のなかに国際財務報告基準の影響がみられる、という指摘もある。

上述したように、「2011年 GKKB 指令案」は GKKB と各国法人税制との選択的な適用を提案している。このうち、GKKB に対して、特定の領域において個別規定（例えば、金融会社 (Finanzunternehmen) についてデリバティブの規定) を欠くという問題、あるいは GKKB を構成国に適用する場合にバラバラに展開する可能性があり、統一的な管理指示 (einheitliche Verwaltungsanweisung)、統一的な解釈 (einheitliche Auslegung) を確保するという問題等が指摘されている<sup>19)</sup>。その他、GKKB 自体が抱える問題や予想される批判もあり、「GKKB の段階的変換の可能性は著しく考察の中心になっている。何故なら、提案された解決手掛かりの成熟度は個々の段階できわめて異なっているからである」<sup>20)</sup>。GKKB の段階的な変換、換言すれば、GKKB の三つの領域のうち、最初の領域である個別の課税所得の計算のみを短期的、中期的に変換するという提案もみられるのである。

---

19) Lenz, M./Rautenstrauch, G., a. a. O., S. 730.

次の論文でも指令案の他の問題点について指摘されている。板橋雄大、「EUにおける法人税調和化がもたらすもの－2011年3月共通連結法人課税ベース指令案を中心に－」, 産業経理第72巻第4号, 2013年1月, 108頁参照。

20) Herzig, N., Perspektiven der Ermittlung, Abgrenzung und Übermittlung des steuerlichen Gewinns, Der Betrieb, 64. Jg., Heft 01 (2012), S. 3.