

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 (3)

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(第68巻第3号)
- 第3節 二つの指令案(本号)

第3節 二つの指令案

1 はじめに

BEPSとは、Base Erosion and Profit Shifting(税源浸食と利益移転)の略称である。OECD租税委員会は2012年6月、「BEPSプロジェクト」を立ち上げ、2013年2月、「BEPSへの対応」報告書、2013年7月、「BEPS行動計画」をそれぞれ公表している¹⁾。かかる行動計画はBEPSへの対策として新たな国際課税原則の確立を目指すものであり、かかる行動計画が提案される背景として国際課税原則の劣化現象、ビジネスモデルの変化、経済活動が行われる国と所得が発生する国の乖離等が考えられている²⁾。

欧州委員会もOECD租税委員会の活動に賛成し、2015年6月、「欧州議会と理事会への委員会通達：欧州連合における公正な、効率的な企業課税—五つの重点的行動」を公表している³⁾。委員会通達は「BEPSプロジェクトの妹(kleine Schwester)として、アクションプラン」であり⁴⁾、次の五つの重点的行動(Aktionsschwerpunkt)を提案している⁵⁾。

1) 赤松晃、「BEPSをめぐる国際的な動き」、税研第29巻第5号、2014年1月、60頁参照。

なお、「BEPSへの対応」報告書、「BEPS行動計画」について次の文献を参照。

OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting ([http://www.oecd.org/ctp/BEPS ActionPlan.pdf](http://www.oecd.org/ctp/BEPS_ActionPlan.pdf)).

経済協力開発機構 租税政策・税務行政センター訳、『税源浸食と利益移転(BEPS)行動計画』、日本租税研究協会、2013年12月。

2) 青山慶二、「グローバルビジネスの展開と国際課税の課題」、TKC 2014年9月特別号・第46号、2014年9月、37頁参照。

3) EUROPÄISCHE KOMMISSION, MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN RAT Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union—Fünf Aktionsschwerpunkte, Brüssel, den 17.6.2015 COM (2015) 302 final.

4) Welling, B., EU- Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung—Die Perspektive ist abhandengekommen, Der Betrieb, 68. Jg, Heft 30 (2015), M5.

- (1) 共通連結法人税課税標準：利益移転の問題について全体的な解決
- (2) 価値創造の場所における有効な課税
- (3) 企業にとってよりよい税務上の構造条件のために追加的な措置
- (4) 税の透明性の場合に更なる進展
- (5) EU の調整用具

とくに(1)において共通連結法人税課税標準の議論が再熟し、その段階的導入 (Stufenweise Einführung) が提案されるのである。

さらに欧州委員会は2016年7月、「理事会指令 (EU) 2016/1164：域内市場の機能化に直接的影響を有し、租税回避実務の戦いのための規定」を公表した後⁶⁾、2016年10月25日、次の一つの委員会通達と四つの指令案を同時に公表している⁷⁾。

- (1) 「欧州議会と理事会への委員会通達：欧州連合にとって企業課税の公正な、競争力のある、そして安定的なシステムの導入」
- (2) 「理事会指令のための提案：共通連結法人税課税標準」(以下、「2016年 GKKB 指令案」と略す)
- (3) 「理事会指令のための提案：共通法人税課税標準」(以下、「2016年 GKB 指令案」と略す)
- (4) 「理事会指令のための提案：欧州連合において二重課税紛争の解決のための手続き」
- (5) 「理事会指令のための提案：第三国とのハイブリッドな形成に関して指令 (EU) 2016/1164 の修正」

5) EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2015) 302 final, S. 8–S. 16.

6) RICHTLINIE (EU) 2016/1164 DES RATES vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, Amtsblatt der Europäischen Union, Nr. L 193/1–14, 19.7.2016.

7) 一つの委員会通達と四つの指令案は次の通りである。

EUROPÄISCHE KOMMISSION, MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN RAT Einführung eines fairen, wettbewerbsfähigen und stabilen Systems der Unternehmensbesteuerung für die EU, Straßburg, den 25.10.2016 COM (2016) 682 final.

EUROPÄISCHE KOMMISSION, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer – Bemessungsgrundlage (GKKB), Straßburg, den 25.10.2016 COM (2016) 683 final.

EUROPÄISCHE KOMMISSION, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer – Bemessungsgrundlage, Straßburg, den 25.10. 2016 COM (2016) 685 final.

EUROPÄISCHE KOMMISSION, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, Straßburg, den 25.10.2016 COM (2016) 686 final.

EUROPÄISCHE KOMMISSION, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, Straßburg, den 25.10. 2016 COM (2016) 687 final.

ここで、「2016年 GKB 指令案」が成立するまで、「2016年 GKKB 指令案」の議論は延期されており、二つの指令案の段階的導入が提案されている。また、かかる提案により、2011年3月に公表された「2011年 GKKB 指令案」は取消されることになっている⁸⁾。

本節は上記の通り、2016年10月に公表された委員会通達と指令案を概説していくことにする。本項に続く第2項では(1)の委員会通達を概説し、欧州委員会の基本的な考えを明らかにしている。次に第3項では「2016年 GKB 指令案」、第4項では「2016年 GKKB 指令案」をそれぞれ取上げ、二つの指令案の特徴を述べている。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 欧州委員会通達

欧州委員会は2016年10月、「欧州議会と理事会への委員会通達：欧州連合にとって企業課税の公正な、競争力のある、そして安定的なシステムの導入」という通達を公表している。委員会通達では21世紀の経済に適合する企業課税の在り方として次のように述べている。「欧州連合は企業課税のために積極的な、将来指向的な構造を必要としている。企業課税は成長にとって友好的 (wachstumsfreundlich) であり、効率的であり、公正であり、そして現在においても、将来においても欧州連合の包括的な、政治的な優位を支援しなければならない⁹⁾。かかる企業課税を創設することがGKKBの意義であり、目的である。

次に委員会通達の内容を (a) 公正な企業課税システム、(b) 競争力ある企業課税システム、(c) 安定的な企業課税システムの三点からみていくことにする。

(a) 公正な企業課税システム

現在、欧州連合において構成国の数に等しい企業課税のシステムが存在している。かかる状況を解消するため、GKKB はすべての企業にとって同一の開始条件、同一の競争条件を提供し、また、コストの軽減、負担の軽減をもたらすことになる。

GKKB は大企業に強制的に適用される。他方、中小企業や新設企業にとってGKKBの適用から、コストの軽減、負担の軽減がもたらされるときのみ、その適用を任意に決定することができる。これにより、中小企業や新設企業にとってその成長や拡大が容易になってくるのである¹⁰⁾。

(b) 競争力ある企業課税システム

アメリカや日本に比較して、ヨーロッパ企業の研究開発支出は少額である¹¹⁾。したがっ

8) EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 683 final, S. 3.

9) EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 682 final, S. 4.

10) EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 682 final, S. 6.

11) EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 682 final, S. 9.

『ヨーロッパ中小企業白書 2009』でも次のように述べられている。「欧州の研究開発支出は2%を下回っているのに対し、米国は2.6%、日本は3.4%となっている。相対的に民間投資レベルが低い

て、「GKKBは成長や競争の重要な原動力として、研究・開発を強化している」¹²⁾。具体的に、研究開発支出に税額控除(Steuerabzug)を認めている。とくに新設企業にとって、かかる税額控除をさらに優遇している。

また、これまで他人資本について利子控除(Abzug von Zins)は認められるのに対して、自己資本について利子控除は認められていない。したがって、他人資本による資金調達が優先され、自己資本の基盤強化は困難になっていく¹³⁾。かかる状況を解消するため、自己資本についても他人資本と同様、利子控除を認めている。これにより、「中立的な、投資にとって友好的な(investitionsfreundlich)、税務上の環境が得られるのである」¹⁴⁾。

(c) 安定的な企業課税システム

「欧州連合において現在、二重課税の問題について約900の法律論争が存在しており、その論争の金額(Streitwert)は全体として105億ユーロに達している」¹⁵⁾。かかる二重課税を解決するため、現在、紛争解決のための手続き(Verfahren zur Streitbeilegung)が存在している。しかし、かかる手続きは面倒であり、コストも要する¹⁶⁾。

GKKBの適用から二重課税の問題は生じない。どの利益がどこで課税されるかはその適用から明確に決定される。したがって、企業にとって二重課税の問題に関して法的安定性を高めることになる。

欧州委員会通達を上記、(a)～(c)の三点からみている。

なお、GKKBは次の三つの領域から構成されている。

- ① 共通の法人税課税所得の算定
- ② 共通の法人税課税所得の連結
- ③ 共通の連結法人税課税所得の配分

2016年欧州委員会提案において「2016年GKB指令案」は①のみを取上げており、「2016年GKKB指令案」は②、③を取上げている。そして、「2016年GKB指令案」が成立した後、「2016年GKKB指令案」の導入に着手するという段階的導入を欧州委員会は提案している。

ことがその主たる要因である」。勸中小企業総合研究機構 [訳編]、『ヨーロッパ中小企業白書2009 中小企業の概況と政策の体系』、同友館、2010年、171頁参照。

12) EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 682 final, S. 9.

13) EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 682 final, S. 10.

14) EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 682 final, S. 10.

15) EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 682 final, S. 7.

16) EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 682 final, S. 7.

3 「2016年 GKB 指令案」の概要

欧州委員会は2016年10月、「2016年 GKB 指令案」を公表している。先の「2011年 GKKB 指令案」の構成と「2016年 GKB 指令案」の構成とを比較すれば、「図表1」のようになる(「図表1」参照)¹⁷⁾。

図表1 「2016年 GKB 指令案」の構成

2011年 GKKB 指令案	2016年 GKB 指令案
第1章 適用領域	第1章 対象, 適用領域と概念規定
第2章 基本的定義	
第3章 本指令により提供されるシステムの選択	
第4章 課税標準の計算	第2章 課税標準の計算
第5章 タイミングと収益の決定	第3章 タイミングと収益の決定
第6章 固定資産の減価償却	第4章 固定資産の減価償却
第7章 損失	第5章 損失
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6章 課税標準システムへの参加と退出について決定
第9章 連結	
第10章 グループへの加入と撤退	
第11章 事業再編	
第12章 グループと他の事業体との間の取引	第7章 税務義務ある企業と他の企業との関連
第13章 結合企業間の取引	第8章 結合企業間の取引
第14章 濫用防止規定	第9章 濫用防止規定
第15章 税務上, 透明な事業体	第10章 税務上, 透明な事業体
第16章 連結された課税標準の配分	
第17章 執行と手続き	第11章 執行と手続き
第18章 最終決定	第12章 最終決定
付録	

明らかなように、「2016年 GKB 指令案」は「2011年 GKKB 指令案」の章題を引継いでいる。ここで、「2011年 GKKB 指令案」と相違する規定に着目して、次の(a)から(e)を「2016年 GKB 指令案」の特徴として述べていくことにする。

17) EUROPÄISCHE KOMMISSION, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), Brüssel, den 16.3.2011 KOM (2011) 121 endgültig.
EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 685 final.

(a) 適用領域

「2011年 GKKB 指令案」はすべての企業を対象に任意に適用できるとしていた。しかし、「2016年 GKB 指令案」は「無謀な税務計画 (aggressive Steuerplanung) に対してシステムの抵抗力を強めるために」¹⁸⁾ 大企業を対象に強制適用に修正している。すなわち、売上高750000000EUR以上を有するグループ企業に「2016年 GKB 指令案」を強制適用している(第2条第1項)。また、かかる規準値を満たさない企業に「2016年 GKB 指令案」を5年の課税年度、任意に適用できるとしている(第2条第3項)。

(b) 恒久的施設

「近年のインターネットの発達、先進工業国におけるより一層のサービス産業の発展により、「ビジネス拠点」に対する考え方も変わっており、それに対応する形で、「PE 概念 (Permanent Establishment, 恒久的施設概念) - 筆者注」も多様なものになってきている」¹⁹⁾。したがって、課税所得を算定する上で恒久的施設の概念について統一的理解を持ち、また、異なる定義に基づいて不一致が生まれることを排除することが重要である。「2016年 GKB 指令案」は恒久的施設の概念を修正し、OECD モデル租税条約の定義に近づけている (第5条)²⁰⁾。

(c) 課税標準

研究・開発活動を促進するため、研究・開発支出について優遇措置を講じている。

納税者は20000000EURまでの研究・開発支出について、50%を追加的に控除可能である。また、20000000EUR以上の研究・開発支出について、超過額の25%を追加的に控除可能である (第9条第3項)。

他方、小規模企業、新設企業は20000000EURを越えないかぎり、また、結合企業を有しないかぎり、研究・開発支出の100%を追加的に控除可能である (第9条第3項)。したがって、小規模企業、新設企業は全体として研究・開発支出の200%を控除することができることになる²¹⁾。

(d) 成長と投資のための免除額

他人資本について利子費用の計上は認められているのに対して、自己資本は何ら費用計

18) EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 685 final, S. 3.

19) 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, 447頁参照。

20) EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 685 final, S. 10–S. 11.

OECD モデル租税条約第5条 恒久的施設の定義について次の文献を参照。
池田良一, 前掲書, 445頁~446頁参照。

21) Benz, S./ Bohmer, J., Die Richtlinienvorschläge der EU-Kommission vom 25.10.2016 zur weiteren Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung, Der Betrieb, 69. Jg, Heft 48 (2016), S. 2801.

上は認められていない。したがって、「他人資本と自己資本との著しい、税務上の同一処理を確立する」ことが必要である²²⁾。

「2016年 GKB 指令案」は自己資本について費用計上の規定を設けていない。しかし、自己資本増加による収益は課税標準に算入せず、自己資本減少による収益は課税標準に算入しなければならない。すなわち、「FWI (Freibetrag für Wachstum und Investition, 成長と投資のための免除額—筆者注)の自己資本基礎の増加から一定の収益の金額で、金額は第1項から第6項により、納税者の課税標準から控除可能である。FWI—自己資本基礎が減少するなら、FWI—自己資本基礎の減少の一定の収益の金額で課税義務がある」(第11条第3項)。このように、自己資本の増加に優遇措置を設け、また他人資本による利子費用計上と実質的に同じ効果を期待しているのである。

(e) 利子の制限

低税率国への利益移転や利益短縮を阻止するため、利子費用の控除を制限している²³⁾。すなわち、「他人資本コストは納税者によって受け取られた利子の金額まで控除可能である、あるいは金融資産から他の課税しうる収益の金額まで控除可能である」(第13条第1項)。

さらに、「他人資本コストはそれが発生する年、利子、税金、減価償却 (EBITDA) 前、納税者の成果の30%、あるいは3000000 EURの最高限度額 (Höchstbetrag)のどちらか高い金額まで控除可能である」(第13条第2項)。

上記の通り、「2016年 GKB 指令案」の特徴と思われる点を(a)から(e)まで述べてきた。

なお、欧州委員会によれば、「2016年 GKB 指令案」は2019年1月1日に始まる課税年度から発効が予定されている(第70条第1項)。また、構成国は国内の法律規定を欧州委員会に通知するとしている(第70条第2項)。さらに発効から5年の経過後、欧州委員会はGKB規定の適用状況を再検討するとしている(第69条)。

4 「2016年 GKKB 指令案」の概要

欧州委員会は2016年10月、「2016年 GKKB 指令案」を公表している。また、欧州委員会は「2016年 GKB 指令案」の成立した後、「2016年 GKKB 指令案」の導入に着手するとし、段階的導入の考えを示している。

先の「2011年 GKKB 指令案」の構成と「2016年 GKKB 指令案」の構成とを比較すれば、「図表2」のようになる(「図表2」参照²⁴⁾)。

次に、「2011年 GKKB 指令案」と相違する規定に着目して、次の(a)から(c)を「2016

22) Benz, S./ Böhmer, J., a. a. O., S. 2801.

23) EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 685 final, S. 11.

24) EUROPÄISCHE KOMMISSION, KOM (2011) 121 endgültig.

EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 683 final.

図表2 「2016年 GKKB 指令案」の構成

2011年 GKKB 指令案	2016年 GKKB 指令案
第1章 適用領域	第1章 対象, 適用領域と概念規定
第2章 基本的定義	第2章 税率規定と領土規定
第3章 本指令により提供されるシステムの選択	
第4章 課税標準の計算	
第5章 タイミングと収益の決定	
第6章 固定資産の減価償却	
第7章 損失	
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9章 連結	第3章 連結
第10章 グループへの加入と撤退	第4章 グループへの加入と撤退
第11章 事業再編	第5章 事業再編
第12章 グループと他の事業体との間の取引	第6章 グループと他の事業体との間の取引
第13章 結合企業間の取引	
第14章 濫用防止規定	
第15章 税務上, 透明な事業体	第7章 税務上, 透明な事業体
第16章 連結された課税標準の配分	第8章 共通連結法人税課税標準の配分
第17章 執行と手続き	第9章 執行と手続き
	第10章 指令/xx/EUとの相互作用
第18章 最終決定	第11章 最終決定
付録	

年 GKKB 指令案」の特徴として述べていくことにする。なお、「2016年 GKKB 指令案」においてグループの定義、事業再編、連結課税標準の配分等、連結特有の問題について修正はみられない²⁵⁾。

(a) 適用領域

「2016年 GKKB 指令案」の適用領域は「2016年 GKB 指令案」の適用領域と同様である。すなわち、売上高 750000000 EUR 以上を有するグループ企業に「2016年 GKKB 指令案」を強制適用するとしている(第2条第1項)。また、かかる規準値を満たさない企業に「2016年 GKKB 指令案」を5年の課税年度、任意に適用できるとしている(第2条第3項)。

25) EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 683 final, S. 10–S. 12.

(b) 執行と手続き(「図表2」の第9章)

「2016年 GKB 指令案」は共通の法人税課税所得の算定のみを取上げ、「2016年 GKKB 指令案」は共通法人税課税所得の連結、共通連結法人税課税所得の配分を取上げている。したがって、共通の執行規定 (gemeinsame Verwaltungsvorschrift) の適用は連結グループ企業に制限され、個々の企業は国内の執行規定に従うことになる²⁶⁾。ここに、「2011年 GKKB 指令案」と「2016年 GKKB 指令案」との相違が見いだされる。

(c) 指令/XX/EU との相互作用(「図表2」の第10章)

「2016年 GKB 指令案」が成立すれば、指令/XX/EU になる。したがって、「2016年 GKB 指令案」と「2016年 GKKB 指令案」との相互作用、関連を考慮しておかなければならない。

例えば、他人資本コスト控除の最高限度額を「2016年 GKB 指令案」では30000000EURとするのに対して(第13条第2項)、「2016年 GKKB 指令案」では50000000EURに引上げられている(第69条第2項)。また、構成国のなかにユーロを導入していない国もあり、「2016年 GKB 指令案」ではユーロへの換算規定を設けている(第20条第2項)。しかし、「2016年 GKKB 指令案」ではすべての連結グループがユーロを導入していない構成国の企業の間で構成されるとき、このグループにユーロへの換算規定は妥当しないとしている(第70条)。

上記の通り、「2016年 GKKB 指令案」の特徴と思われる点を(a)から(c)まで述べてきた。

なお、欧州委員会によれば、「2016年 GKKB 指令案」は2021年1月1日に始まる課税年度から発効が予定されている(第80条第1項)。また、構成国は国内の法律規定を欧州委員会に通知するとしている(第80条第2項)。さらに発効から5年の経過後、欧州委員会はGKKB規定の適用状況を再検討するとしている(第79条)。

5 おわりに

欧州委員会はOECD租税委員会によるBEPSの活動に賛成し、2015年6月、アクションプランを公表している。そこでGKKBの議論が再熟し、その段階的導入が提案されている。その後、欧州委員会は2016年10月、「2016年 GKB 指令案」と「2016年 GKKB 指令案」との二つの指令案を同時に公表している。これにより、2011年に公表された「2011年 GKKB 指令案」は取消されている。最後に本節において述べてきたところを要約していくことにする。

(1) 欧州委員会通達では21世紀の経済に適合する企業課税の在り方として(a)公正な企業課税システム、(b)競争力ある企業課税システム、(c)安定的な企業課税システムの創設を提案している。そして、かかる企業課税システムを創設することがGKKBの

26) EUROPÄISCHE KOMMISSION, COM (2016) 683 final, S. 12.

意義であり、目的である。GKKBの提案は二重課税、租税回避等、税務上の障害を除去するとともに、すべての企業にとって同一の開始条件を提供し、また、投資、成長、雇用等のEUの戦略にも貢献するのである。

- (2) 「2016年GKB指令案」の特徴を考察している。まず、「2016年GKB指令案」は売上高750000000EUR以上を有するグループ企業に強制適用され、かかる規準値を満たさない企業に任意適用される。また、恒久的施設の概念について統一的な理解を持つことが重要なことから、恒久的施設の概念を修正している。さらに研究・開発活動を促進するために研究・開発支出について優遇的な措置を講じる一方、他人資本と自己資本との間で実質的に同一の会計処理を提案している。
- (3) 「2016年GKKB指令案」の特徴を考察している。まず、「2016年GKKB指令案」は「2016年GKB指令案」と同様、売上高750000000EUR以上を有するグループ企業に強制適用され、かかる規準値を満たさない企業に任意適用される。また、共通の執行規定は連結グループ企業において初めて適用される。さらに、「2016年GKB指令案」から「2016年GKKB指令案」への移行に伴い、二つの指令案の間の相互作用を検討している。

二つの指令案の展望について、ベンツ (Benz, S.) 等は次のように述べている。「ドイツを含めて傾向的に高い税率を持つ、大きな、大陸の構成国はGKB, GKKBに賛成のサインを送るのに対して、小さな構成国はむしろ慎重である。提案の可決の場合、全会一致の原則 (Einstimmigkeitsprinzip) に基づいて、構成国の税法が包括的に提案される意味において修正されるかどうか、どのような稿 (Fassung) において修正されるかどうかは現時点において全く未解決である」²⁷⁾。過去の経緯から、「傾向的に高い税率を持つ、大きな、大陸の構成国」とはドイツ、フランス等を指すのに対して²⁸⁾、「小さな構成国」とはブルガリア、アイルランド、マルタ、ポーランド、ルーマニア、スロバキア等を指していると考えられる²⁹⁾。かかる状況から全会一致の原則に基づいて指令案が成立しない場合、果た

27) Benz, S./ Böhmer, J., a. a. O., S. 2805.

28) 2012年2月、ドイツとフランスとの間で税制の共通化を目指してグリーンペーパーが公表されている。

Bundesministerium der Finanzen, Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung, Februar 2012, S. 1-S. 48.

村井正, 「「企業課税の収束に関する独仏共同作業グリーンペーパー」について(上) 税研第28巻第3号, 2012年9月, 27頁~31頁参照。

村井正, 「「企業課税の収束に関する独仏共同作業グリーンペーパー」について(下) 税研第28巻第4号, 2012年11月, 24頁~32頁参照。

29) ブルガリア, アイルランド, マルタ, ポーランド, ルーマニア, スロバキア等の国々は「2011年GKKB指令案」に対して反対の意見表明をしていた。

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, 77頁参照。

して「より強化された協力」条項が適用されるかどうか³⁰⁾、二つの指令案の動向に注目が集まるのである。

30) 「「より強化された協力」は、「ふたつのスピードを持つ欧州連合」(two-speed European Union) の概念の下に、全加盟国の一致に至らなくとも、EU の統合のための前進であると考えられる施策については、9 以上の加盟国の合意によって、当該合意した加盟国の領域内においてのみ実施することを容認するものである」。大野雅人，前掲論文，83頁参照。