

# 共通連結法人課税ベースに関する EU 指令案のその後の改定について

久保田 秀樹

## I はじめに

欧州委員会は2011年3月16日に共通連結法人課税ベース (the Common Consolidated Corporate Tax Base: CCCTB, [独] GKKB) に関する欧州理事会指令案 (European Commission 2011, 以下では「指令案」と略称する。) を公表した。「指令案」における CCCTB は、以下の3段階のプロセスから成る。

第1段階 調和化された規定による企業グループ構成会社の個々の所得算定(「指令案」第9条～第43条)。

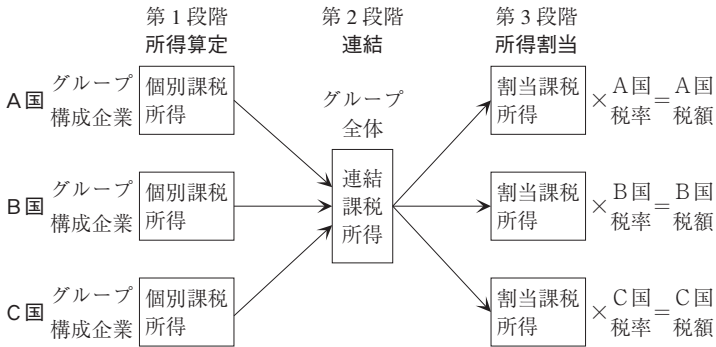
第2段階 個別所得の連結所得への統合(「指令案」第54条～第60条)。

第3段階 連結された総所得の各加盟国の企業グループ構成会社への分解要素による割当(「指令案」第86条～第103条)。

しかし、「指令案」に対して、一部のEU加盟国は直接税の領域で更なる調和化を原則として拒絶しており、他の加盟国は十分解決されていない実質的問題のために疑義を持ち、また見積り困難な収税効果が「指令案」の受容を妨げているとされる。そのため、上述の3つの規定されたステップ(共通の課税ベース、連結、割当)のうち、特に「割当」については近いうちに加盟国の合意が得られる可能性はほとんどなく、「連結」(第2段階)と「割当」

共通連結法人課税ベースに関する EU 指令案のその後の……（久保田秀樹）

図表 1 CCCTB の 3 段階のプロセス



(第3段階)のない、共通法人課税ベース (the Common Corporate Tax Base : CCTB, [独] GKB) の導入にのみ可能性があるとしてされていた (Herzig 2011, S. M1)。

ヨーロッパレベルでは、欧州議会のほかに、欧州連合理事会もこの「指令案」に取り組んでいる。2013年3月13日の高位のグループの会議において「指令案」の作業が段階的に行われること、そしてまず、課税ベースに関連した側面（共通法人課税ベース；CCTB）のみが中心におかれるべきことが合意された。連結についての問題は、第2段階で取り扱われることとされた (Scheffler/Köstler 2013, Teil I, S. 2190)。当初の「指令案」は、下記のように、数次の改定を受けている。

- ① 2012年4月4日の KV-DNK (資料番号1)
- ② 2013年5月2日の KV-IRL (資料番号2)
- ③ 2013年10月14日の KV-LTU (資料番号3)
- ④ 2014年5月26日の KV-GRC (資料番号4)

まず、①の KV-DNK は、欧州連合の理事会議長国としてのデンマーク (国名コード：DNK) の下で展開された妥協提案 (Kompromissvorschlag;

KV)である。そこでは、2011年3月16日の「指令案」を基礎として課税ベースの算定（共通法人税課税ベース；CCTB）についての規定、企業集団とその他の企業との間の取引および関係、並びに関係企業間の取引に関する規定、濫用禁止規定および税務上透明な企業（steuerlich transparente Unternehmen）に対する規定が改定された（Scheffler/Köstler 2013, Teil I, S.2190）。

② KV-IRL は、理事会議長国としてのアイルランド（国名コード：IRL）の下で公表された妥協提案である。そこでは、KV-DNK を基礎として、課税ベースの算定についての規定並びに一般的濫用禁止規定が改定された（Scheffler/Köstler 2013, Teil I, S. 2190）。

KV-IRL に基づき行われた議論および加盟国の示唆は、理事会議長国としてのリトアニア（国名コード：LTU）の下で③KV-LTU にまとめられた。なお、理事会議長国としてのギリシャ（国名コード：GRC）の下で4番目の妥協提案が提出されているが（Köstler/Dietrich 2015, S. 82），本稿では、シェフラー／ケストラの文献（Scheffler/Köstler 2014）に依拠し、理事会議長国としてのリトアニアの下で練り上げられた妥協提案（KV-LTU）の内容を紹介する。なお、ドイツの税務会計では、経済財（Wirtschaftsgut）という用語が用いられるが（久保田2014，41-42頁参照），本稿では、資産という用語に置き換えている。

## II 動産たる資産におけるプール減価償却の更なる制限

「指令案」では、償却可能な固定資産の計画的減価償却については、(1) 長期有形固定資産と(2)その他の資産とに2分されていた。前者に対する定額償却法への限定および耐用年数の標準化と後者に対する「プール減価償却」(Poolabschreibung)とが、「指令案」における計画的減価償却の大きな特徴である。

なお、消耗や老朽化しない資産は償却できない資産に属する。それは、例

共通連結法人課税ベースに関する EU 指令案のその後の…… (久保田秀樹)

例えば土地、芸術品、骨董品、宝石ならびに金融資産である(「指令案」第40条)。これらの資産の取得のための費用は売却された年度に課税ベースから控除できる(「指令案」第20条)。

「指令案」では、耐用年数が15年に満たない動産たる資産に対して、年25%で償却される集合項目(「指令案」第39条)が設定されていた。すなわち、当資産は、集合項目に記帳され、一括して減価償却されねばならない(「プール減価償却」)。この減価償却様式は、平均4年の資本拘束期間につながる。企業の観点から、集合項目の設定は、集合項目にまとめられる有形固定資産の平均耐用年数が7年より長い場合に有利となるとされた(Scheffler/Köstler 2014, S. 665)。

中期有形固定資産のグループは、当初の「指令案」では規定されていなかったが、その後の改定で導入され、さらに、KV-LTUは、個別に減価償却可能な有形固定資産に短期有形固定資産というカテゴリーを導入している。短期有形固定資産は、最低4年、8年未満の耐用年数を有する有形固定資産であると未確定ながら定義されている(KV-LTU 第36条第1項のd))。

個別償却される有形固定資産への追加的カテゴリーの導入は、プール減価償却の更なる制限に結びついている。8年未満、最低4年の耐用年数の有形固定資産は、最早、プール減価償却に算入されない。KV-LTUによれば、耐用年数が4年未満の有形固定資産のみがプール減価償却されるに過ぎない。したがって、ドイツの減耗償却表を尺度とするならば、非常に僅かな有形固定資産のみがプール減価償却に算入されるに過ぎない。一般的に使用可能な有形固定資産についての税法上の減耗償却表(Absetzung für Abnutzung-Tabellen)によれば、パソコン、ノート型パソコンおよびその周辺機器(プリンター、スキャナー、ディスプレイ等)がプール減価償却に留まっている(Scheffler/Köstler 2014, S. 665)。

KV-LTUによれば、4年未満の耐用年数を有する償却可能な有形固定資産

のみが算入されることになるので、この提案によれば、プール減価償却は、個別減価償却と比べて、企業の視点からは一般に不利である。但し、KV-LTUにおいて、8年未満の耐用年数を有する償却可能な有形固定資産において個別減価償却とプール減価償却との選択権を与えること、並びにプール減価償却の場合、減価償却率の度合を再考することが議論されているという (Scheffler/Köstler 2014, S. 665)。例えば、プール減価償却において、減価償却率が40%に引き上げられる場合、企業の視点からは、平均耐用年数が4年以上の場合に個別減価償却に比べて、プール減価償却が有利となるとされる (Scheffler/Köstler 2014, S. 665)。しかし、この規準は、短期有形固定資産 (耐用年数最低4年、8年未満の有形固定資産) の個別減価償却が放棄される場合にも、満たされうに過ぎない。

### III 借入資本費用の控除における制限に対する代替案の提案

「指令案」は、借入資本費用の控除について、特別な制限を含んでいない。これに対して、KV-DNK 第14a条とKV-IRL 第14a条には、借入資本費用の控除可能性に一般的制限が規定されていた。この制限は、資産関連的記載額 (vermögensbezogener Ansatz) が前提となる。KV-LTUにおいては、この第14a条とは別に、所得関連的規模 (einkommensbezogene Größe) による、借入資本費用の控除の制限が行われる代替案が提案されている (KV-LTU 第14a条の代替案)。この代替案は、イタリアとドイツに存在する規制 (所得税法第4h条、法人税法第8a条) に匹敵する (Scheffler/Köstler 2014, S. 665)。

KV-LTU 第14a条の代替案に規定された、所得関連的記載額によれば、借入資本費用は、金融収益の額 (例えば、受取利息又は金融資産からの他の課税収益) まで、無制限に控除することができる。金融収益を超える借入資本費用の部分 (マイナスの利ざや) は、300百万ユーロ (絶対的限度) か、あるいは総経営損益 (Bruttobetriebsergebnisse) の30% (相対的限度) まで控

共通連結法人課税ベースに関する EU 指令案のその後の……（久保田秀樹）

除することができる。控除可能性は、両方の金額のうち高い方となる。総経営損益は、EBITDA（Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization）に相当する（Scheffler/Köstler 2014, S. 665）。すなわち、それは、下記の通り、課税収益から金融収益と控除可能費用を差し引いた差額が、借入資本費用と減価償却分だけ増額されて算定される。

$$\begin{aligned} & \text{課税収益} \\ & \text{— 金融収益（例えば受取利息）} \\ \hline & = \text{総経営損益算定のための課税収益} \\ & \text{— 控除可能費用} \\ & \text{+ 借入資本費用} \\ & \text{+ KV-LTU 第32条～第42条による減価償却費} \\ \hline & = \text{総経営損益} \end{aligned}$$

総経営損益のうち、事業年度のマイナスの利ざやの填補に使用されない部分は、将来の事業年度に繰越することができる（EBITDA 繰越）。当事業年度に控除されえない利息費用は、将来の事業年度に繰越することができる（利息繰越）（Scheffler/Köstler 2014, S. 665）。

借入資本費用の控除可能性の制限のための、資産関連の記載額も所得関連の記載額も、マイナスの利ざやに関連する。これらの両記載額において、控除可能でない借入資本費用は、繰越することができる。相違は、以下の点にある（Scheffler/Köstler 2014, S. 666）。

- ① 資産関連の記載額によれば、100万ユーロの非課税限度が規定され、他方、所得関連の記載額によれば、300万ユーロまでマイナスの利ざやが無制限に控除される。
- ② 資産関連の記載額の場合、借入資本費用の控除は、納税義務のある資産

の合計の、未規定の百分率の金額として算定される上限に限定される。この関連額の場合、税務上の価値は、事業年度末の個別に減価償却可能な固定資産、事業年度末の集合項目の減価償却基礎額、(金融固定資産以外の、償却できない固定資産の調達原価、製作原価若しくは改良費、事業年度末の棚卸資産および未完成品の価値、並びに当事業年度に帰属する借入資本費用を例外として) 欠損金および欠損金繰越額を合算する。所得関連的記載額の場合、制限は、総経営損益 (EBITDA) に関連づけられる。

- ③ 資産関連的記載額は、借入資本費用の控除を (資産関連的制限に追加して) EBIT (Earnings before Interests and Taxes) の60%に限定する。所得関連的記載額の場合、専ら EBITDA が指向され、上限は EBITDA の30%になる。
- ④ 資産関連的記載額の場合、借入資本費用の控除可能性の制限の領域においては、当該年度に有効な関係だけが指向されるが、他方、所得関連的記載額の場合、EBITDA 繰越が可能である。
- ⑤ 金融機関および保険企業について適用される特別規定。

KV-LTU の第14a条の代替案は、その概念上の記載額において、ドイツの利息制限規定に相当するとされる (Scheffler/Köstler 2014, S. 666)。ドイツの納税義務者の視点からは、KV-LTU の第14a条の代替案には、ドイツ税法とは対照的に、企業集団条項 (Konzernklausel) も自己資本比較 (Eigenkapitalvergleich) もないという欠点がある (Scheffler/Köstler 2014, S. 666)。

#### IV 欠損金控除

欠損金控除においては、「指令案」第43条第1項が、欠損金繰越 (Verlustvortrag) を規定している。欠損金繰戻し (Verlustrücktrag) はできない。KV-

共通連結法人課税ベースに関する EU 指令案のその後の……（久保田秀樹）

IRL によれば、欠損金繰越は、未規定の最高額までのみ無制限に与えられていた（基礎額）。基礎額を超える損失については、欠損金繰越は、ある特定の、未規定の百分率に制限されていた（Scheffler/Köstler 2014, S. 666）。KV-LTU は、欠損金繰越のこの制限から離反し、課税ベースの、未規定の百分率に欠損金繰越を制限している。基礎額は、最早、規定されていない（KV-LTU 第 43 条第 2 項）。

KV-LTU 第 43 条第 3 項では、欠損金繰越が特定の前提下で無効となる規定が、導入されている。納税義務者、又は領域外の納税義務者の恒久的施設が、例えば、その活動から生じる損失に基づき、当活動を買収する場合、欠損金繰越は不可能となる。但し、納税義務者、又は領域外の納税義務者の恒久的施設が、例えばそれらに影響が及ばない理由から当活動を買収する場合には、このことは妥当しない（Scheffler/Köstler 2014, S. 666）。

KV-IRL における最小課税の導入によって、ドイツで適用される規則（所得税法第 10d 条第 2 項、営業税法第 10a 条第 1 文、第 2 文）への近接が生じただろうとされる（Scheffler/Köstler 2014, S. 666）。その限りにおいて、どの程度ドイツの規則と一致するかは、基礎額がどれくらいの額に、例えば最低課税についての百分率がどの程度に規定されるかに依存する。KV-LTU における修正は、ドイツの納税義務者にとって、基礎額が、最早規定されない限りにおいて、不利であるとされる（Scheffler/Köstler 2014, S. 666）。

## V 一般的所得算定原則

「指令案」第 9 条第 1 項では、実現原則の一般的定義が以下のようになされていた。

### 「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。」



「指令案」第9条第1項(実現原則)、同第2項(個別認識および個別評価の原則)および同第3項(所得の統一的認識原則は、CCCTBの一般原則に属する。これらの「指令案」第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ていた(Herzig/Kuhr 2011, S. 2057)。

KV-LTUでは、上掲の条文が削除された。この削除は、実現原則の一般的定義が、最早、必要不可欠とは見なされないことを表している。また、「指令案」第18条では、収益の実現について以下のように規定されていたに過ぎなかった。

「第18条 収益の実現

収益は、それを受ける権利が生じ、かつ、それらが合理的な正確さをもって数量化できるときに、実際の支払いが繰延べられているか否かに関わらず、実現する。」

KV-LTUでは、収益に計上されるべき時点が、以下のように、第1文については、選択枝として、下線部が付け足され、さらに、追加的に複数の規準が提案されている。なお、丸カッコ内は未確定である。

「第18条 収益の実現

収益は、それを受ける権利が生じ、かつ、それらが(合理的な正確さをもって数量化できる/信頼性ある測定が可能な)ときに、実際の支払いが繰延べられているか否かに関わらず、実現する。

以下の規定が、長期契約に関連する第24条の規定を前提として(subject to)、適用される：

1. 物品の売買による収益は、以下の条件が満たされるとき、実現したと見なされるものとする：

共通連結法人課税ベースに関する EU 指令案のその後の……（久保田秀樹）

- a) 企業が、物品の所有に係る重要なリスクおよび報酬を買い手に移転した。
- b) 企業が、販売された物品の所有に係る、通常の場合での継続的な管理上の関与も、実質的な支配も保持していない。
- c) 収益の金額の信頼性ある測定が可能である。
- d) 当取引に関連する経済的便益が当企業に流入する可能性が高い。
- e) 当取引に関して発生した、又は発生する予定の原価の信頼性ある測定が可能である。

2. サービスの提供による収益は、以下の条件を満たすとき、当サービスが提供された範囲まで、実現したと見なされるものとする：

- a) 収益の金額の信頼性ある測定が可能である。
- b) 経済的便益が売り手に流入する可能性が高い。
- c) (事業年度末での当取引の進捗度の、信頼性ある測定が可能である。)
- d) 当取引に関して発生した、又は発生する予定の原価の信頼性ある測定が可能である。

上記の規準が満たされるとき、サービスの提供による収益は、認識された費用の回収可能な範囲までのみ認識されねばならない。」

因みに、これらの追加された規準については、第 1 項の a)～e) は国際会計基準 (IAS) 第 18 号「収益」の para. 14, 第 2 項の a)～d) は para. 20, そして第 2 項の最後の文は、para. 26 にほぼ対応する内容となっている。

「指令案」によれば、課税ベースは、統一的方法で算定されねばならない。それからの離反は、異常な状況が別のやり方を正当化する場合にのみ可能であった（「指令案」第 9 条第 3 項）。KV-LTU は、「異常な状況」（“außer-

gewöhnliche Umstände”)という定かでない法概念が実際の適用において幾つかの解釈を許容するので、この例外の削除を規定している。その限りにおいて、客観化思考のより強い強調の傾向が見て取れる (Scheffler/Köstler 2014, S. 666)。

取引の対価の全部又は一部が非金銭的性質である場合、非金銭的贈与および売買目的で保有される金融資産並びに負債を市場価値 (market value) で評価するという、KV-IRLにおける提案は、KV-LTUでも採択された (KV-LTU 第22条第1項のb), c), d), 第23条)。

KV-LTU 第22条第1項のb)において、市場価値を、契約意思のある独立した買い手と売り手との間で、直接取引において資産価値が、交換、又は相互の義務が決済できる金額として定義することが未確定ながら提案されている。なお、「指令案」第23条の第2項および第3項にあった「公正価値」 (fair value) という用語については、「市場価値」への置き換えが未確定ながら提案されている。

## VI 資産

### 1. 固定資産

固定資産台帳 (Anlagenregister) における、各固定資産に別々に認識される、調達原価、製作原価および改良費のほかに、売却の時点および売却によって稼得された収益又は補償金といった、資産の売却の詳細も、固定資産台帳に記録するという提案が採択された (KV-LTU 第32条第2項)。KV-LTU 第32条第3項は、固定資産台帳への要請を、固定資産台帳が、減価償却についての記載を含む、課税ベースの算定にとって十分な情報を提供するように記載されねばならないというように拡大している (Scheffler/Köstler 2014, S. 667)。

減価償却基礎額は、棚卸資産の調達原価又は製作原価並びに改良費を含む

共通連結法人課税ベースに関する EU 指令案のその後の……（久保田秀樹）

（「指令案」第33条第1項第1文）。製作原価において、間接費が顧慮されるべきか否かは、従来、明確でなかった。KV-LTU においては、間接費が固定資産の製作原価に算入されうるという、「指令案」第33条第1項第3文の以下の規定が未確定ながら削除されている。

「納税者によって製造された固定資産の場合には、資産の製造のために負担された間接費も、それ以外の方法で控除されない限り、減価償却基礎額に加算される。」

それに対して、調達原価および製作原価の定義は受容された。KV-LTU第33条第1項第2文によれば、固定資産の取得若しくは製作のために支払われたか、支払う可能性のある、現金若しくは現金同等物の金額、又は取得若しくは製作の時点でこれと交換若しくは費消されたその他の資産の価値が、調達原価又は製作原価と見なされる。但し、これらの定義は、条件付でのみ明確化に貢献するに過ぎない、というのは、製作原価が具体的にどのように規定されうるのは、引き続き不明確なままだからである。場合によっては、当変更が、直接費のみが製作原価に算入されうるといように理解される可能性がある（Scheffler/Köstler 2014, S. 667）。

調達原価、製作原価又は改良費における利息は算入されてはならないということが、補完的に挿入された（KV-LTU 第33条第1項第4文）。

KV-LTU 第33条第4項において、利用されない固定資産の場合、減価償却費が計上されえないということが提案されている。これは、例えば、減価償却費は、資産が実際に利用される時点以降に初めて計上されて良いということを意味する。

資産の人的加算についての規定は、KV-LTU において、初めて改定されている。修正は、まず第一に、編集上の変更である。資産の減価償却は、原則として、納税義務者においてのみ行うことができることが明確にされている。

例外として、幾人かの納税義務者が、法的な若しくは経済的な所有権を共有する場合、幾人かの納税義務者において同時に減価償却することが可能である (KV-LTU 第34条第4項)。納税義務者が減価償却を放棄してはならないこと (「指令案」第34条第4項) は削除された。

リース契約において、経済的および法的所有権が一致しない場合、経済的所有権者が、リース料に含まれる利息相当分を所得減的に計上することができる。但し、法的所有権者の課税ベースに利息相当分が算入されない場合には、これは適用されない (KV-LTU 第34条第2項)。

CCTB においては、売却益は、特定的前提の下で取替資産に振り替えることができる。KV-LTU 第38条第1項において、これが、被った損害に対する補償支払にも適用されることが補完された。従来、各償却可能な固定資産への、売却益の振替可能性は制限されていた。KV-LTU は、物的な適用範囲を、特定の償却できない有形固定資産に拡大している (例えば、土地、美術工芸品、骨董品および装飾品；KV-LTU 第40条の a) に関連した第38条第1項第1文)。

KV-LTU は、計画外償却の適用範囲を償却できない有形固定資産に未確定ながら限定している (KV-LTU 第40条の a) に関連した第41条第1項)。金融固定資産においては、価値喪失は、最早、計画外償却によっては認識できない。同時に、計画外償却は、第三者による不可抗力又は犯罪行為に基づく価値減少に限定されている。但し、「指令案」によれば、計画外償却は、継続的価値減少の場合にのみ計上することができたに過ぎなかったが (「指令案」第41条第1項)、KV-LTU では、未確定ながら計画外償却は、価値喪失が一時的と予測されるか、又は継続的と予測されるかに関係なく行うことができる (KV-LTU 第41条第1項)。

## 2. 流動資産

通常は代替性のない棚卸資産および未完成品、並びに特定のプロジェクトのために製造され分別されている物品およびサービスの原価は、個別に測定される。その他の代替性のない棚卸資産および未完成品は、先入先出法若しくは加重平均法によって評価される（「指令案」第29条第1項）。KV-LTUにおいては、許容される売却順法ないし費消順法の範囲に、後入先出法を加えて拡大することが未確定ながら提案されている（KV-LTU 第21条第2項のa)の(ii)）。

長期の半成工事においては、利益実現は、製造進捗度に応じて行われねばならない（工事進行規準；「指令案」第24条第2項）。製造進捗度の規定のためには、従来、予測される総原価に対する発生した原価の割合（原価対原価法；cost-to-cost method）か、又は給付進行の他の専門知識による評価（例えば、投入努力法（efforts-expended method）、完遂作業単位法（units-of-work-performed method））を援用する選択権が存在した。KV-LTU 第24条第2項第2文において、この選択権は削除された。したがって、製造進捗度の規定のためには、原価対原価法のみが許容される。

不良債権（uneinbringliche Forderungen）は、「指令案」第27条によれば、費用作用的に控除できる。但し、債務者が、同じ企業集団に帰属する場合、これは適用されない。CCCTBにおいては、これは、企業集団内の給付関係が連結されることの結果である。従来、「指令案」第27条第1項のb)が変更されなかったため、企業集団内の消費貸借からの価値損失における控除禁止は、CCTBにおいても引き継がれている。その上、KV-LTU 第27条第1項のc)において、債務者は、企業集団の持分所有者でも、自然人、配偶者又は先祖若しくは子孫である持分所有者でもあってはならないということによって、この控除不可能性を拡大することが未確定ながら提案されている。

費用の控除を、不良債権性が客観的証拠によって裏付けられる場合にのみ

許容されるという、KV-LTU 第27条第2項で提案されている未確定の補完は、CCTBにおいて、客観化思考により大きな意味があることを示しているとされる (Scheffler/Köstler 2014, S. 668)。

## VII その他の変更

### 1. 引当金

引当金は、当事業年度又はそれ以前の事業年度における活動又は取引に基づく法的義務に対してのみ計上することができる (「指令案」第25条第1項第1文)。KV-LTU 第25条第1項によって、この前提が具体化されている。それによれば、(a)(その明示的若しくは黙示的条件による) 契約、(b)法律又は(c)他の法の作用から生じる義務として、法的義務が未確定ながら定義されている。

### 2. 交際費

CCTB における、交際費 (Bewirtung- und Repräsentationskosten) の取扱いは未定である。KV-LTU によれば、それらは原則として課税ベースを縮小しない。例外は、適格な (qualifiziert) 交際費に対して適用される。交際費が当該年度の収益の、未規定の百分率である限り、50%まで控除可能である (KV-LTU 第14条第1項のb))。新たな営業関係の確立又は既存の営業関係の改善の際、納税義務者に生じるコストが、未確定ながら適格交際費と見なされる (Scheffler/Köstler 2014, S. 668)。狩猟、魚釣り、帆走および余暇の滞在に関連する総原価は、これから除かれる (KV-LTU 第14条第1項のb))。

KV-LTU は、贈収賄金に対する控除禁止の、その他の法に反する支払への拡大を規定している (KV-LTU 第14条第1項のe))。それに加えて、過料 (Geldbußen) 又は罰金 (Geldstrafen) のほかに、支払の遅滞に対する割増も控除不可能とされている (KV-LTU 第14条第1項のf))。

共通連結法人課税ベースに関する EU 指令案のその後の…… (久保田秀樹)

### 3. 研究・開発に対する支出

研究・開発に対する支出は、即時に控除可能である（「指令案」第12条第1文、第14条第2項の(i)）。これは、無条件に、固定資産たる自己創設の無形資産にも妥当する。固定資産たる有償取得された無形資産財、並びに固定資産又は流動資産たる有形資産に対する支出も即時に控除可能か否かは、従来、明確でなかった（Scheffler/Köstler 2014, S. 668）。研究・開発に役立つ総ての他の有形資産および無形資産に対する支出は、即時に課税ベースを縮小しなければならない（Scheffler/Köstler 2014, S. 668）。

### 4. 資本会社への持分からの配当および売却益

資本会社が他の資本会社に資本参加する場合、「指令案」第11条のc)とd)によれば、資本会社への持分からの配当および売却益は、非課税である。KV-LTUによれば、配当および売却益の非課税については、配当する資本会社への持分は、最低12ヶ月のとぎれのない期間ないし、売却の際は、売却前の最低12ヶ月のとぎれのない期間、保有されているということが追加的に要請されている（KV-LTU 第11条のc)とd)）。

KV-LTUによれば、資本参加が売買目的で保有されている場合、非課税は適用されてはならないという更なる制限が生じている（KV-LTU 第23条との関連での第11条のc)とd)）。

さらに、10%の最低資本参加が資本への参加又は議決権への参加から導出されるかどうか、および最低資本参加は直接参加でなければならないのかどうか、あるいは10%の間接資本参加も非課税につながるのかどうかも議論されているという（Scheffler/Köstler 2014, S. 669）。

### 5. 一般的濫用禁止規定

「指令案」第80条に含まれる、一般的濫用禁止規定によれば、その独自の



目的が課税回避にある，経済的基礎のない取引は，課税ベースの算定の際，依然として顧慮されない。このオープンに定式化された一般的濫用禁止規定は，KV-IRLにおいて，広範かつ詳細な規定によって具体化された。これらの規準は，KV-LTUにおいて，幾つかの箇所て改定された。これらの改定は，傾向として，一般的濫用禁止規定の適用範囲の拡大につながっているとされる (Scheffler/Köstler 2014, S. 669)。

## VIII 結び

本稿では，共通法人税課税ベース (CCTB) の問題のみを取り上げたが，CCCTBの第3段階である連結課税ベースの割当公式も，その後，変更されている。「指令案」での割当課税ベースは，売上要素，労働要素および資産総額要素が同じウエイトで算入されていた（「指令案」第86条第1項）。

この3分の1ずつという要素の現在のウエイト付けは，審議の経過において更なる政治的議論と調整の対象となる「たたき台」であるとされていた (Kahle/Dahlke/Schluz 2011, S. 500)。

その後，2012年3月に報告書が提出され，そこでは，売上高の比率を10%，労働と資産の比率をそれぞれ45%にすることにより合理的な解決につながるとされ (伊藤2015, 137～139頁参照)，その結果，各要素のウエイトは下記のようになった (European Parliament 2012, 修正第31条)。

「指令案」の改定のプロセスは，本稿で紹介したKV-LTUの呈示によっても終了されていないとされ (Scheffler/Köstler 2014, S. 669)，前述のように，2014年5月26日に欧州連合の理事会議長国ギリシャの下で妥協提案が提

図表2 連結課税ベースの割当公式

$$\text{グループ構成企業Aへの割当課税ベース} = \left[ \frac{1}{10} \times \frac{\text{構成企業A売上}}{\text{グループ売上}} + \frac{9}{20} \times \left( \frac{1}{2} \times \frac{\text{構成企業A賃金総額}}{\text{グループ賃金総額}} + \frac{1}{2} \times \frac{\text{構成企業A従業員数}}{\text{グループ従業員数}} \right) + \frac{9}{20} \times \frac{\text{構成企業A賃金総額}}{\text{グループ賃金総額}} \right] \times \text{連結課税ベース}$$

共通連結法人課税ベースに関する EU 指令案のその後の…… (久保田秀樹)

出されている。

#### 【参考文献】

1. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 8387/12 FISK 49, 2011/0058 (CNS), vom 04.04.2012.
2. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 9180/13 FISK 80, 2011/0058 (CNS), vom 02.05.2013.
3. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 14768/13 FISK 181, 2011/0058 (CNS), vom 14.10.2013.
4. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 10177/14 FISK 84, 2011/0058 (CNS), vom 26.05.2014.

European Commission 2011, *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*.

European Parliament 2012, *European Parliament legislative resolution of 19 April 2012 on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* (COM (2011)0121-C7-0092/2011-2011/0058(CNS)).

Köstler, Melanie/Dietrich, Franziska 2015, “Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung und latente Steuern – Auswirkungen der GKB/GUB auf den HGB-Einzelabschluss”, *Die Wirtschaftsprüfung* 2/2015.

Herzig, Norbert 2011, “Vorschlag einer GKKB – ein ambitioniertes Zukunftsprojekt”, *Der Betrieb (DB)* Nr. 15.

Herzig, Norbert/Kuhr, Johannes 2011, “Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem GKKB-Richtlinienentwurf”, *DB* Nr. 15.

Kahle, Holger/Dahlke, Andreas/Schlus, Sebastian 2011, “Der EU-Richtlinienvorschlag zur CCCTB-Anmerkung aus Theorie und Praxis”, *Die Unternehmensbesteuerung* 7/2011.

Scheffler, Wolfram/Köstler, Melanie 2013, “Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht”, *Deutsches Steuerrecht (DStR)* 41/2013 (Teil I), 42/2013 (Teil II).

Scheffler, Wolfram/Köstler, Melanie 2014, “Kompromissvorschlag zur GK(K)B – Die Arbeiten am Richtlinienentwurf zur GK(K)B gehen weiter”, *DStR* 13/2014.

- 伊藤公哉2015『国際租税法における定式所得配賦法の研究』中央経済社。
- 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2014『ドイツ商法現代化と税務会計』森山書店。
- 松原有里訳2013, ノーベルト・ヘルツツヒ「欧州連合 (EU) 及びドイツの企業結合税制改革」『税務弘報』2013年11月号。