

# EUにおける法人課税ベースの 調和化の展開と独仏における 企業課税のコンバージェンス

久保田 秀樹

## Ⅰ はじめに

ドイツ連邦財務省 (BMF) の経済審議会は、既に2007年に共通連結法人課税ベース (GKKB) に取り組んでいた。当審議会は、GKKBの長所が税率に大きな隔たりがあると限定されるという結論に達した。この限界は、今でも変わらない。後述の「公式による配分」の場合、投資の移住についての競争によって経済的決定の更なる歪み、および誤った刺激が引き起こされることも懸念された。そのため、当審議会は、連結および公式による配分を伴うGKKBの創設を思い止まるよう勧告した。

しかし、欧州委員会は2011年3月16日にGKKBに関する欧州理事会指令案 (Europäische Kommission 2011, EU文書1, 以下では2011年指令案と略称する) を公表した。

一方、欧州連合 (EU) の中心国である独仏間でGKKBの採用を推進すべく企業課税のコンバージェンスが進められてきている。まず、独首相と仏大統領は2011年8月16日にユーロ危機についての二国間協議の枠内で両国の法人課税ベースと法人税率を同化することで合意した。そして、2012年2月

EUにおける法人課税ベースの調和化の展開と……（久保田秀樹）

6日に両首脳は、「独仏共同作業政府報告書（グリーンブック）－企業課税におけるコンバージェンス諸点」（“Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit－Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung”；以下では「グリーンブック」と略称する）を公表した（久保田2012参照）。当報告書は「EUにおける税務上の更なるコンバージェンスの方向性」を決め、2011年指令案を支援するものとされていた（Eilers/Nuecken/Valentin/Daniel-Mayeur 2012, S. 535）。一旦、仏の政権交代で影響力を減じたグリーンブックは、後に、独仏の租税制度に影響していく。

2011年指令案については、その後、2013年3月13日の欧州理事会の高位グループの会議において2011年指令案の作業が段階的に行われること、そして、まず「第一ステップ」として、共通法人課税ベース（GKB）のみが中心に置かれることが合意された。連結についての問題（GKKB）は、「第二ステップ」で取り扱われることとされた（Scheffler/Köstler 2013, S. 2190）。このように、2011年指令案以後は、取りあえず「第一ステップ」として、課税ベース算定のルールの一統化（GKB）が目指されていく。2011年指令案は、その後、数次の改定を受けた（久保田2015参照）。

2016年10月25日には、欧州委員会は、EU内の企業課税の更なる調和化に役立つとされる以下の2つの指令案を公表した。

- ・ 共通連結法人課税ベースに関する指令案（Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage: GKKB, Europäische Kommission 2016a, EU 文書 5；以下では「GKKB 指令案」と呼ぶ）
- ・ 共通法人課税ベースに関する指令案（Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage: GKB, (Europäische Kommission 2016b, EU 文書 6；以下では「GKB 指令案」と呼ぶ）

欧州議会の2018年6月14日付の状況説明 (European Parliament, “Briefing EU Legislation in Progress”, 2018.6.14) によると, 2016年GKB指令案は, 諮問手続に入り, 欧州議会では, 経済金融委員会 (ECON) に付託された。当委員会は, 2018年2月21日に報告書を採択した。欧州議会は, 2018年3月15日の本会議で ECON の当報告書に基づく方針を採択した。

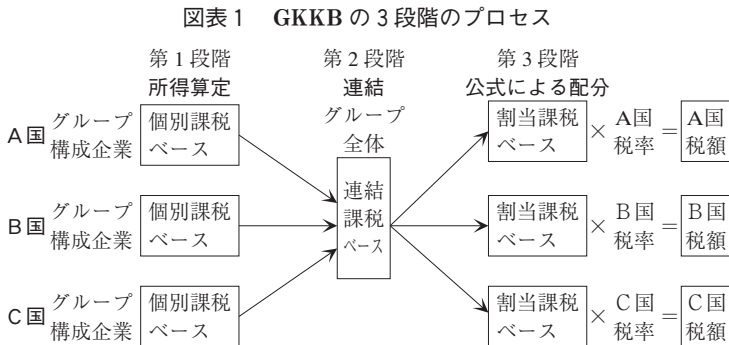
他方, ドイツ連邦財務省 (BMF) は, 2018年6月19日に, EU における租税回避に対処すると共に企業に公平な機会を提供するため, 独仏がEU加盟国間の法人税制の調和化を共同で提案することで合意し, 「CCTB ([独]GKB) 指令案に関する独仏共同方針説明書」 (German-French Common Position Paper on CCTB Proposal) を発表した。

本稿では, 2011年指令案に始まる EU における法人課税ベースの調和化の展開と独仏における企業課税のコンバージェンスの経緯について考察する。

## II 2011年指令案

2011年指令案におけるGKKBは, 以下の3段階のプロセスから構成されていた (久保田2014, 第6章参照)。

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課税ベース算定(第9条～第43条)。



EU における法人課税ベースの調和化の展開と……（久保田秀樹）

第2段階 個別課税ベースの連結課税ベースへの統合（第54条～第60条）。

第3段階 連結された総課税ベースの各加盟国の企業グループ構成会社への公式による配分（第86条～第103条）。

第3段階において、企業集団レベルで連結された課税ベースは、下掲の公式により、3つの要素（売上高、雇用（賃金総額並びに従業員数）および資産総額）に基づき、企業集団に属する個々の資本会社に配分される。

図表2 連結課税ベースの配分公式

$$\text{グループ構成企業Aへの割当課税ベース} = \left[ \frac{1}{3} \times \frac{\text{構成企業A売上}}{\text{グループ売上}} + \frac{1}{3} \times \left( \frac{1}{2} \times \frac{\text{構成企業A賃金総額}}{\text{グループ賃金総額}} + \frac{1}{2} \times \frac{\text{構成企業A従業員数}}{\text{グループ従業員数}} \right) + \frac{1}{3} \times \frac{\text{構成企業A資産総額}}{\text{グループ資産総額}} \right] \times \text{連結課税ベース}$$

GKKBには、企業が、EU企業集団全体について1つの納税申告書を提出することができ（ワン・ストップ・ショップ制）、且つある加盟国での損失を他の加盟国での所得と損益通算することができるという利点がある。これには第2段階（連結）と第3段階（公式による配分）とが不可欠である。

欧州委員会は、GKKBについて、税率を調和化する意図はなく、各加盟国は納税者の課税ベースの公式による配分額に自国の税率を適用するとされていた。これは、GKKBがEU内での統一税率とセットで提案された場合、財政主権の更なる制限であるとしてEU加盟国からの反発が生じかねないことを配慮した結果だといわれる（Essers(ed.) 2009, p. 30）。しかし、欧州委員会によって意図されていなくとも、GKKBによって結果的に法人税率の統一化への事実上の強制が生じる可能性があるとされていた（Lenz/Rautenstrauch 2011, S. 731）。実際、2011年指令案は、共通の法人税率につながるとして、英国やアイルランドの反発を受けた。

2011年指令案に対して、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、また見積り困難な税收効果が2011年指令案の受容を妨

げていたとされる。そのため、GKKBの3つのステップ（共通の課税ベース、連結、公式による配分）のうち、当初から、特に公式による配分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、連結と公式による配分のない共通法人税課税ベース（GKB）の導入にのみ可能性があるとされていた（Herzig 2011, S. M1）。

### III 2012年独仏共同作業政府報告書（グリーンブック）

2012年の「独仏共同作業政府報告書（グリーンブック）」は、将来の議論の基礎として、特に以下の具体的方策を含んでいた（Dölker 2018, S. 668）。

- ①「オルガンシャフト（Organschaft）/企業集団課税」というコンバージェンス領域での、ドイツにおける利益移転契約（Gewinnabführungsvertrag）の撤廃ないし変更並びに最低持分比率の引き上げ。
- ②「配当および特定の事業支出の取扱い」というコンバージェンス領域での、ドイツにおける親子会社間の配当の非課税に対する最低持分比率の導入並びに両国での自己資本比率低下の克服のための規定の適応。
- ③「損失控除」というコンバージェンス領域での、ドイツにおける、損失繰戻しの上限の引き上げ並びに損失繰戻しの額に関連した納税者の選択権創設。フランスは既に最少所得課税および損失繰戻しの適応によりドイツの制度に近接させていた。
- ④「税率」というコンバージェンス領域での、フランスの名目法人税率の引き下げが、コンバージェンス過程の最後において、ドイツに匹敵する直接企業課税につながる可能性があった。

グリーンブックによれば、2013年までにコンバージェンス方策の立法上の実施を準備するために特に議会と企業の協議の枠内で議論が継続され（Grünbuch, S. 4）、グリーンブックの提案は2013年から場合によっては徐々に実現

EUにおける法人課税ベースの調和化の展開と……（久保田秀樹）

されることになるとされていた（Grünbuch, S. 3）。しかし、その後、フランスの大統領が替わったので、グリーンブックの短期的影響力は弱まってしまった。

#### IV グリーンブックのドイツにおけるその後の影響

その後、ドイツでは、グリーンブックの調和化提案は、別の改革考察のほかに指針説明書「企業税法の更なる現代化と簡素化についての12のポイント」に流れ込んだとされる（Dölker 2018, S. 668）。当該12のポイントとは以下のものである（Dölker 2018, S. 668）。

- ①オルガンシャフトに代わる企業集団課税
- ②損失繰戻しの際のキャップの引き上げ
- ③最終損失
- ④所得税法第 15a 条（税務決算書雛形）による有限責任の際の損失控除の簡素化
- ⑤ハイブリッドな資金調達
- ⑥国外共同事業者への特別報酬
- ⑦旅費税法の簡素化
- ⑧食費超過支出および宿舍費の簡素化
- ⑨レバレッジ・バイ・アウト（LBO）の制限
- ⑩資産の税務拘束終結の新規制
- ⑪有価証券貸付の制限
- ⑫損失の金銭化

さらに、グリーンブックは、議論された改革提案並びに2013年に決議されたドイツ企業税法の改正の基礎となった（Dölker 2018, S. 668）。後者は、損失繰戻しを引き上げ、2013年2月20日の企業課税および旅費税法の改正およ

び簡素化法によるオルガンシャフト規制の改正を含むものであった。

当該規制の概要は以下の通りである (Dölker 2018, S. 668)。

- ①距離概算の際の、「定期的」活動場所に代わる「最初の」活動場所の採用。
- ②食費一括払い。最低不在時間が引き下げられ、3回払いに代えて2回払いのみとなった。
- ③被雇用者は、職務上の理由で駐在する場合、実費が控除できる。48ヶ月以後の実費は1,000ユーロまで認められる。
- ④2重家計の場合、宿舍の実費を控除することができる。但し、立法当局は、控除可能な費用を毎月1,000ユーロまでとしている。
- ⑤2重家計の際の自己の世帯が新たに定義された。すなわち、2重家計は、被雇用者が働く場所に1つの宿舍を有し、生活費を相応に負担している場合にのみ認められる。
- ⑥被雇用者は、出張の間、雇用者によって食事が賄われる場合、当該食事は、職務上の現物収入とみなされる。前提として、各食事の価格は60ユーロ以下とされる。被雇用者が食事に対して食費の一括払いを要求できる場合、実物収入とはみなされない。
- ⑦損失は、将来、100万ユーロないし200万ユーロまで、合算査定の際、前年度に繰り戻すことができる。
- ⑧オルガンシャフトは、資本会社の事業指揮が国内にあり、且つその所在地が国内又はEU加盟国若しくは欧州経済領域 (EEA) 加盟国にある場合、適用することができる。
- ⑨有効な利益移転契約は、法人税上のオルガンシャフトの前提である。法人税法第14条第1項第1文第1号により、誤りのある決算書記載額は事後的に修正することができ、その際も利益移転契約は実行されたとみなされる。
- ⑩独立した単一の査定が、2014年からオルガンシャフトに対しても行われ

EUにおける法人課税ベースの調和化の展開と……（久保田秀樹）

る。

- ①株式法の適用を受けない有限会社および他の会社は、損失引き継ぎの取り決めにおいてその都度有効な版の株式法第302条を明文をもって参照指示しなければならない（法人税法第17条）。
- ②法人税法第14条第1項第1文第5号により2重損失控除利用が新たに規定された。

## V グリーンブックのフランスにおけるその後の影響

フランスの法人税率は、2020年までに28%に引き下げられる。2017年には、小企業は、利益38,120ユーロ未満には15%の軽減税率、利益38,120ユーロ以上75,000ユーロ以下には28%、利益75,000ユーロ超には33.33%の標準税率が適用された。因みに、個人又は他の小企業が持分75%以上の所有者であり、且つ売上高が763,000ユーロ以下の企業が小企業とみなされる。

2018年には、利益500,000ユーロ以下の総ての企業が28%の税率の、それを超えれば33%の税率の適用を受けた。

2019年まで売上高100万ユーロ未満の会社は、28%の税率の適用を受ける。売上高が100万ユーロ以上で、利益が500,000ユーロ以下の会社は28%の税率の適用を受け、それを超える会社は33.3%の税率の適用を受ける。

2020年以降は総ての企業が28%の法人税率で課税される。10.7%の追加税は、2017年以降引き上げられない。

763万ユーロ以上の年間売上高があり、且つ763,000ユーロ超の法人税債務がある会社については、3.3%の社会保障分担当金が763,000ユーロを超える法人税債務の超過分について徴収される。

但し、資本金会社の負担と比較する際、地方事業税（Contibution économique territoriale; CET）、不動産についての企業不動産税（Cotisation foncière des entreprises; CFE）の構成割当、および売上高と仕入高および期首棚卸高と



の差額の意味での付加価値についての企業付加価値税 (Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises; CVAE) が付加価値の3%を超えてはならないということも顧慮されねばならない。さらに、当該税は、法人税の課税ベースから控除可能である。それは、当該税が、通常、(税率に依存して) 少なくとも14%である、ドイツの営業税による負担より明らかに低いことを意味する。

「国際比較2016」における重要な租税についてのドイツ連邦財務省 (BMF) のレビューにおいて、フランスの資本会社の負担は、総計38%と記載されており、それは、現在、上述の改革に相応して段階的に下方へ適応される。ドイツについては、営業税率400%の場合、29.83%と記載されており、2020年以降、フランスはドイツ並みの税率を達成するだろうとされる (Dölker 2018, S. 670)。

## VI 2016年 G(K)KB 指令案

GKKB 指令案と GKB 指令案は、税源浸食と利益移転 (base erosion and profit shifting; BEPS) 対抗措置との関連での企業課税法の展開についての、2015年6月17日付の欧州委員会の行動計画 (Europäische Kommission 2015, EU 文書3) において既に予告されていた。

2016年 GKB 指令案および GKKB 指令案 (以下では両指令案を総称して、2016年 G(K)KB 指令案と呼ぶ) の重要な変更は、以下の通りである (久保田2017参照)。

- ① GKKB は、2段階で履行されることになる。第1ステップでは、共通課税ベース (GKB) の規則が履行される。連結 (GKKB) は、遅滞なくそれに続くことになる。
- ② GKKB は、大企業に強制されることになる。2011年指令案では、GKKB の適用は、総ての企業および企業集団にとって任意であった。

EUにおける法人課税ベースの調和化の展開と……（久保田秀樹）

2016年G(K)KB指令案は、EUに所在する大企業集団に強制されることによって、最大の租税計画能力を有する企業が捕捉される。強制されない企業にとっては、当制度は任意である。

GKB指令案は、段階的アプローチの「第一ステップ」に焦点を合わせている。したがって、GKB指令案は、租税回避を防止する特定の規定を含む共通法人課税ベース（GKB）の算定と、提案された租税制度の国際的局面に関する規則に限定されている。但し、GKB指令案には、特に、①研究開発に対する特別控除（第9条）、および②投資および成長控除額（Allowance for Growth and Investment; AGI）規定（第11条）という2つのトピックが追加されている。

まず、①研究開発に対する特別控除に関するGKB指令案の規定を見てみよう。研究開発費および当該事業の目的のために自己資本により資金調達又は他人資本により資金調達する際に発生するコストを含む、所得を得るか又は確保するために負担する、控除可能な付加価値税を差し引いた、総ての売上原価および総ての費用は控除可能となる（第9条第2項）。

これらの研究開発費として控除可能な金額に加えて、納税者は、各課税年度に、当年度中に生じる当研究開発費のさらに50%を、有形の動産に関連するコストを除いて、控除できる。さらに、研究開発費が2千万ユーロを超える範囲については、納税者は、当該超過額の25%を控除できる（第9条第3項）。

単一市場の機能化に関連する主要政策イニシアティブの一つが小規模な革新的企業の支援であることを考慮して、GKB指令案では、特に革新的な、関連企業を持たない小規模新規会社に対する強化された特別控除が与えられている（Europäische Kommission 2016b, S. 11）。つまり、当適格納税者は、GKB指令案によれば、その研究開発費が2千万ユーロを超えず、当納税者

が関連企業を持たないことを前提に、研究開発費の全額を控除することができる。

次に、②投資および成長控除額 (AGI) に関する GKB 指令案の規定 (第11条) を見てみよう。借入金について支払われた利息が納税者の課税ベースから控除可能であるのに対し、それが株式に対する利益分配には当てはまらないという非対称性が存在する。その結果、株式発行ではなく借入による資金調達に決定的優位があり、会社の負債依存をもたらす。GKB 指令案は、当該非対称性に取り組むことを目的として、株式発行による資金調達を妨げる現行のフレームワークを無力化するために、債務バイアスに対処する規定を含む (Europäische Kommission 2016b, S. 12)。すなわち、納税者には、課税ベースから自己資本の増加が控除可能となる、成長および投資控除額 (AGI) が付与される。

## VII GKB 指令案の修正

前述のように、欧州議会の2018年6月14日付の状況説明によると、欧州議会は、2018年3月15日の本会議で経済金融委員会 (ECON) の報告書に基づく方針を採択した。そこでは、以下の修正が採択された。

- ①当指令の強制適用の境界値を最大7年間に渡っての売上高7億5千ユーロからゼロに引き下げる。
- ②デジタル恒久的施設 (DPE) の定義。さらに、提案された修正は、特定の条件の下、ある法域に居住し、デジタル・プラットフォームへのアクセスを提供又はオファーする納税者は、租税目的で居住する加盟国とは別の加盟国に DPE を有するとみなされる。
- ③法人税非課税法域の定義、および当該法域に位置する受益者に対する費用の、損金算入科目からの排除。
- ④出国課税規定 (Exit taxation rules)、一般的租税回避防止規定 (General

EU における法人課税ベースの調和化の展開と……（久保田秀樹）

anti-abuse rule; GAAR), ハイブリッド・ミスマッチおよびリバース・ハイブリッド・ミスマッチといった租税回避対抗に関連する方策の削除。但し、欧州議会は、租税回避対策指令 (Anti-Tax Avoidance Directive, RICHTLINIE (EU) 2016, EU 文書 4) で定められた現存の租税回避防止規定は、当指令の適用の際も体系的に考慮されるべきだと強調する。また、欧州議会は、スイッチオーバーと外国子会社 (Controlled foreign companies; CFC) 規定の強化を要求する。スイッチオーバーについては、欧州議会の修正は、納税者が国外所得への課税免除から利益を受けるために活発な事業から国外利益が生じるということを、その課税当局に立証しなければならない。さらに、加盟国は、追加的租税回避防止策の導入を妨げられるべきでない。

- ⑤研究開発費のスーパー控除の削除、および2千万ユーロ未満の研究開発人件費についての規定に代えて、納税者が発生コストの10%の税額控除を受け取る。
- ⑥成長および投資控除額 (AGI) の削除、および自己資本による資金調達への現在のバイアスを中和化するための、納税者の課税ベースからの支払利子損金算入の制限。
- ⑦国境を越える損失軽減の削除。これについては、欧州議会が、GKBと同時にGKKBを強制すると提案すれば必要なくなる。さらに、納税者は、5年間のみの損失繰延が認められるべきである。
- ⑧加盟国が、中小企業および多国籍企業に対してEU内で活動するレベルを保証し、中小企業の事務負担やコストを緩和するために、加盟国間の中小企業および多国籍企業の実効税負担を監視し、公表するという新規定の追加。
- ⑨加盟国による指令の方策の同質の解釈を保証するための、当指令の統一履行の監視と評価の欧州委員会への委託。なお、欧州委員会は、欧州

議会および欧州理事会への報告を要求される。

①では、適用範囲の拡大が求められている。そして、GKB 指令案の方策のいくつかが削除されており、⑤と⑥では、前述の GKB 指令案の 2 つのトピックが何れも削除されている。⑦では、国境を越える損失軽減の削除が求められている。

## VIII 2018年独仏共同方針説明書

他方、前述の2018年独仏共同方針説明書の中で、独仏は、ヨーロッパにおける租税調和化を促進するために前述の2016年の2つの指令案、すなわち GKB 指令案および GKKB 指令案を強力に支持し、GKB 指令案の即時採択に深く関与するとしている。

また、独仏は、欧州委員会によって提案された GKB 指令案の一般目的と内容を完全に共有する。さらに、独仏は、特定のポイントに関して GKB 指令案を完成又は改正することを目指した修正に焦点を当てた当共同方針説明書において、共通のポジションを最終的に承認し、欧州委員会によって提案された GKB 指令案の他の総ての点は、独仏によって完全に支持されるとしている。

これらの前文の後、(a)範囲および一般原則、(b)課税ベースの定義および(c)BEPS 対抗方策について下掲のように述べている。

### (a) 範囲および一般原則

1. 課税ベースの調和化の主要な成果は、透明性を改善し、全体としての EU の競争力を押し上げる。これは、調和化が総ての法人納税者に適用されて初めて達成することができる。それゆえ、独仏は、その法形態又は規模に関わりなく、法人税を課される総ての会社に GKB 指令案を強制するため

EUにおける法人課税ベースの調和化の展開と……（久保田秀樹）

に、GKB 指令案の適用範囲を拡大することが適切であると考え。

2. 独仏は、GKB 指令案によって提案されている、損益の認識について的一般原則に同意する。にもかかわらず、独仏は、これらの原則が、簡便且つ比較可能な方法を適用し、事務労力を最小限に保つために、課税ベースが会計原則を基礎として決定され、且つ発生主義を適用して算定されることを提供する一般原則で補完されるべきと考える。
3. 両国は、GKB 指令案の目的が法人課税ベースの調和化にあるので、調和化された課税ベースには何らかの税制上の優遇措置を置くべきでないと考え。したがって、独仏は、研究開発に対する税制上の優遇措置（GKB 指令案、第9条）および自己資本による資金調達（同第11条）に関する規定に賛成しない。法人課税ベースの実効税の調和化を確保するために、加盟国がGKB 指令案の範囲「外」での他の租税政策手段（例えば税額控除）を提供する可能性、および法人税率の近接化について更なる議論が必要である。
4. 両国は、国境を越える損失軽減が、GKKB 指令案に関する交渉の一部として、第二ステップで議論されるべきであると考え、当軽減に関する規定の導入を支持しない。
5. GKB 指令案は、国内企業集団課税制度がGKKB 指令案の履行まで効力を有するべきことを前提とする。但し、明瞭性の理由から、このことがGKB 指令案において明言されるべきである。
6. 独仏は、欧州理事会が当指令において直接重要な法令を定義すべきであると考え、委任された法行為の採用を支持しない。
7. GKB 指令案による技術的修正の必要性を考慮して、両国は、少なくとも4年の合理的国内法化期間を支持する。国内法化ルールは、当指令において具体化されねばならない。

前掲の GKB 指令案の修正と同様、上記の「1.」では、適用範囲の拡大が求められ、「その法形態又は規模に関わりなく、法人税を課される総ての会社」が適用範囲とされている。また、「3.」において、GKB 指令案の2つのトピックが何れも反対されている。さらに、「4.」では、これも前掲の GKB 指令案の修正と同様、国境を越える損失軽減に関する規定の導入を支持しないとされている。

## (b) 課税ベースの定義

1. 収益・費用に関して、独仏は以下の4つの修正を示唆する。

- ①独仏は、法人税および類似の利益に対する税以外の総ての税および関税の控除に合意するが、特別目的の徴税（例えば銀行税）は控除されるべきでない。
- ②持分非課税規定（GKB 指令案、第8条）の下での利益分配（親子会社間制度）およびキャピタルゲイン（持分の処分）の非課税は、非課税所得の5%に相当する、控除外営業費用の控除を一定比率として提供すべきである。ベンチャーキャピタルやスタートアップ企業に対する影響を考慮することも有益である。
- ③交際費（GKB 指令案、第12条）は、営業費目として発生したとき、当該費用が合理的である範囲まで控除されるべきであり、飲食費の25%は、控除外とすべきである。独仏は、控除外費目の一覧表作成に賛成である。
- ④GKB 指令案は、納税者が財貨に対する適切な支払を回避するケースを捕捉するために、隠された利益分配も定義し、それらの課税ベースへの算入を規定すべきである。

2. 両国は、慈善団体への贈与および寄付の任意の控除（GKB 指令案、第9条）を支持するが、加盟国は同一目的の他の租税政策手段（例えば税額控除）を利用する自由が与えられるべきである。

EUにおける法人課税ベースの調和化の展開と……（久保田秀樹）

3. 資産の償却については、両国は以下の原則を支持する。

①少額資産の即時償却および資産の耐用年数を決定するグルーピング法。

しかし、両国は、管理の簡素化に反するため、プール減価償却（Pool-  
abschreibung）を支持しない。

②有償取得ののれん（GKB 指令案，第32条）の税務償却。しかし、両国  
は、加盟国がGKB 指令案の履行日後に記録されるのれんの償却を通じ  
て、この方策を徐々に導入することを認めるべきだと考える。

③資産の経済的所有者についての償却の資格（GKB 指令案第32条）。一方、  
リース契約については、貸し手が経済的所有者とみなされることを保証  
する。

4. 引当金（GKB 指令案，第23条）に関して、独仏は以下のように考える。

①GKB 指令案での法的債務の排他的重視は、経済的リアリティに一層合  
致すべきである。

②引当金の評価は、予測可能性の原則に従って固定割引率に拠るべきであ  
る。

特定の引当金の計上についての限られた制限の可能性はさらに議論され  
るべきである。

5. 損失控除（GKB 指令案，第41条）については、独仏は、GKB 指令案が以  
下のようなべきと考える。

①利益の最低課税を含む一方、損失の繰延は、100万ユーロの基礎控除後  
の課税所得の一定割合（50%～60%）に限定される。

②100万ユーロ以下の額の1年の損失繰戻しを認める。

両国は、所有の適格な変更および量的規準の変動に基づくダメー会社取  
得に関する規定（GKB 指令案第41条）を支持する。但し、当該規準が具



体化されねばならない。

6. 独仏は、ヘッジ手段に関する提案された規定（GKB 指令案第26条）に賛成であり、正当化されない再分類は妨げられねばならないと考える。売買目的の金融商品に関する規定（GKB 指令案，第21条）は、金融企業に限定され、（UCITS 投資ファンドおよび先物といった）特定のケースにのみ、他の企業にも適用可能とすべきである。
7. 両国は、保険企業についての特別規定（GKB 指令案，第28条(a), (b)および(c)）が生命保険企業のみを扱う指令として明確化されるという意見を共有する。独仏は、保険企業の年次決算書と連結決算書に関する基準（EU 理事会指令91/674）の下に規定された総ての特別準備金が控除可能であるべきであると考え。そうした控除可能な特別準備金の算定ルールが国内法で定められるべきである。

2011年指令案では、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とが、2011年指令案における計画的減価償却の大きな特徴であった。

プール減価償却については、耐用年数が15年に満たない動産たる資産に対して、年25%で償却される資産プール勘定が設定され、一括して減価償却されるとされていた（2011年指令案，第39条）。しかし、2013年10月14日の妥協提案（KV-LTU）では、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の対象であるに過ぎず、適用範囲が縮小された（久保田2015，26-27頁）。そして、上記の「3.」の④においては、「管理の簡素化に反する」という理由で完全に否定されている。

EUにおける法人課税ベースの調和化の展開と……（久保田秀樹）

(c) 税源浸食と利益移転（BEPS）対抗策

1. 独仏は、BEPS 対抗策の組み入れを以下の特定の修正を前提に支持する。
  - ①一部の事例（一般的租税回避防止規定、ハイブリッド・ミスマッチ、出国課税）において、当指令は、類似の規定を組み入れている租税回避対策指令と一層首尾一貫すべきである。
  - ②利子損金算入制限規定（GKB 指令案、第13条）に関して、独仏は、特に、企業集団離脱条項、未利用の利子損金算入の繰延（「減価償却控除前利益（EBITDA）繰延」）および長期公共インフラ整備計画並びに金融企業に対する除外の削除を含めることに賛成である。
  - ③独仏は、ベンチマーク利回りが総ての加盟国について単一のレートであり、その範囲も EU に基礎を置く企業の所得をカバーするという条件の下に、スイッチオーバー規定を支持する。
2. 移転価格（GKB 指令案、第56条）について、両国は、そうした特定の規定が、GKKB 指令案の履行までは加盟国の権限下に留まるべきと考える。
3. 外国子会社（GKB 指令案、第59条）に関して、独仏は、この段階で外国子会社に関する租税回避対策指令によって定められた最低基準の適用を支持する。但し、独仏は、GKKB 指令案の提案された規定は十分ではないと考える。独仏は、実効的最低課税という考えを支持する。それ故、税率の相違の不正な利用を妨げる実効的ツールが開発されるべきである。この文脈における外国子会社規定は、当該目的をさらに反映する出発点となる。
4. 課税ベースを確保し、公正な税務競争を生み出すために、独仏は、優遇税制度（すなわち、一定率以下の税率につながる租税制度）により、ある国で支払われた利息、ロイヤルティおよび他の報酬の控除に関する制限規則の、GKB 指令案への導入を支持する。

前掲の GKB 指令案の修正では、一般的租税回避防止規定、ハイブリッド・

ミスマッチ，出国課税に関連する方策の削除が求められていたが，当説明書の「1.」では，「類似の規定を組み入れている租税回避対策指令と一層首尾一貫すべきである。」となっている。また，「3.」では，外国子会社に関して，前掲のGKB指令案の修正と同様，規定の強化が求められている。

## IX 結び

独立して相互に結びつきのない2016年のGKB指令案とGKKB指令案は，採択については個々に加盟国の全会一致の承認を得る必要があり，共通課税ベース（GKB）が政治的に合意された後に，GKKB指令案において連結が扱われる予定であるとされている。

そして，前述の独仏共同方針説明書は，EUレベルでのGKB指令案に関する現行の議論を促すことを目指し，GKKB指令案の採択を考慮する前に，他の加盟国を可能な限り早急にGKB指令案の採択という目標に引き入れるとされる。このように，2011年指令案以後は，取りあえずGKBという課税ベース算定の共通ルールの確立が目指されてきた。

本稿では，共通法人税課税ベース（GKB）の問題を中心に取り上げたが，前述の3つの規定されたステップ（共通の課税ベース，連結，公式による配分）のうち，特に第3段階である連結課税ベースの公式による配分も変遷を経ている。第Ⅱ節で述べたように，2011年指令案での課税ベースの公式による配分は，売上高，雇用および資産総額の各要素が同じウエイトで行われていた（2011年指令案，第86条第1項）。この3分の1ずつという要素のウエイト付けは，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」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%，雇用および資産総額の比率をそれぞれ45%にすることにより合理的な解決につながる（伊藤2015，137～139頁参照），その結果，配分公式は下記

EU における法人課税ベースの調和化の展開と……（久保田秀樹）

図表 3 連結課税ベースの配分公式

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

のようになっていた（European Parliament 2012, EU 文書 2, 修正第31条）。

それが2016年のGKKB草案では、連結課税ベースの公式による配分について、売上高、雇用および資産総額の各要素は、再び3分の1ずつという2011年指令案と同じウエイトで算入されている（GKKB指令案, 第28条第1項）。

前述のように、2011年指令案についても、当初から、欧州委員会によって意図されていなくとも、GKKBによって結果的に法人税率の統一化への事実上の強制が生じる可能性があると考えられ、実際、共通の法人税率につながるとして、英国やアイルランドの反発を受けた。

欧州委員会のG(K)KB指令案は、ドイツのキリスト教民主同盟/キリスト教社会同盟（CDU/CSU）と社会民主党（SPD）の暫定的連合協定（Koalitionsvertrag）において企業課税における最低税率の導入と同様に支持されているが、ドイツ連邦財務省（BMF）経済審議会の批判点、例えば前述の「GKKBの長所が税率に大きな隔たりがあると限定されるという結論」等が具体的にどのように扱われるかということが問題であるとされる（Dölker 2018, S. 667）。

マクロン仏大統領が、共通法人課税ベース（GKB）についてではなく、法人税率の調和化と結びつけて法人課税ベースの調和化に言及していることは、この関連において興味深いとされる（Dölker 2018, S. 667）。

仏大統領は、2017年9月26日にソルボンヌ大学で、どのようにEUの進展を構想しているかという問いかけについてスピーチした。大統領は、欧州で単一の最低税率で統一される法人税を担ぎ出し、「我々は、欧州の中心、ユーロ圏の中心に強化された予算を必要とする。」と述べた（Dölker 2018, S. 666）。

すなわち、ユーロ圏共通予算の財源として単一の最低税率で統一される法人税に言及した。

ユーロ圏共通予算からのアプローチという意味で、文脈は異なるが、単一の最低税率で統一される法人税は、ドイツ連邦財務省 (BMF) の経済審議会が指摘した GKKB の前提を結果としてクリアすることになる。しかし、2019年5月の欧州議会選で仏大統領率いる与党、共和国前進 (REM) の得票率が国民連合 (RN) の後塵を拝し、仏大統領の影響力が弱まったため、ユーロ圏共通予算の進展は一段と遅延するといわれている。

#### 文献

- 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。  
EY 税理士法人編2017『詳解新しい国際課税の枠組み (BEPS) の導入と各国の税制対応—企業への影響と留意点—』第一法規。  
大野雅人訳2012「資料：EU 欧州委員会『共通連結法人課税ベース (GKKB) 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2012「EU 加盟国の法人税課税標準算定の多様性と『独仏共同政府報告書—企業課税におけるコンバージェンス諸点』」『甲南経営研究』第53巻第2号。  
———2014『ドイツ商法現代化と税務会計』森山書店、2014年。  
———2015「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」『甲南経営研究』第56巻第2号。  
———2017「共通法人課税ベース (GKB) に関する EU 理事会指令案について」『甲南経営研究』第58巻第1号。
- Dölker, Angelika 2018, “Konvergenz in der Unternehmensbesteuerung—ein deutsch-französisches Déjà-vu?”, *Betriebs-Berater* 19.3.2018.  
Eilers, Stephan/Nuecken, Sandro/Valentin, Cyril/Daniel-Mayeur, Vincent 2012, “Das Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit—Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung”, *Der Betrieb (DB)* Nr. 10 (9.3.2012).  
Essers, Peter (ed.) 2009, *The Influence of IAS/IFRS on the GKKB, Tax Accounting, Disclosure and Corporate Law Accounting Concepts*, Kluwer Law International.  
OECD 2015, *Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD.  
Herzig, Norbert 2011, “Vorschlag einer GKKB-RL—ein ambitioniertes Zukunftsprojekt”, *DB* Nr. 15.  
Kahle, Holger/Dahlke, Andreas/Schluz, Sebastian 2011, “Der EU-Richtlinienvorschlag

EU における法人課税ベースの調和化の展開と…… (久保田秀樹)

zur CCCTB-Anmerkung aus Theorie und Praxis”, *Die Unternehmensbesteuerung (Ubg)* 7/2011.

Lenz, Martin/Rautenstrauch, Gabriele 2011, “Der Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB)”, *DB* Nr.13.

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).

#### EU 文書

1. Europäische Kommission 2011, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) [COM(2011) 121 final].
2. 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)).
3. Europäische Kommission 2015, COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action [COM (2015) 302 final].
4. RICHTLINIE (EU) 2016/1164 DES RATES vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.
5. Europäische Kommission 2016a, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) [doc. 13731/16 FISC 171-COM (2016) 683 final].
6. Europäische Kommission 2016b, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) [doc. 13730/16 FISC 170 IA 99-COM (2016) 685 final].