

EU における連結課税制度の構想

中 田 清

(受付 2003 年 10 月 10 日)

1. は じ め に

欧州連合 (European Union, 以下 EU と略記する) は 2000 年 3 月のリスボン欧州理事会で、「世界で最も競争力のある、力強い知識経済になる」という戦略的目標を掲げた¹⁾。法人課税の問題はこの目標を達成するために重要な役割を果たす。特に近年、国境を越えて活動している多国籍企業について、EU 加盟国間での利益と損失の相殺 (連結課税) の可能性が議論されている。それにより、EU 企業の国際競争力を高めようというのである。従来、連結課税といえは、一国内の親会社・子会社の利益と損失の通算または振替が意味されていた。国境を越えて、それを EU レベルで行おうとする試みが模索されているのである。すなわち、一定の基準を満たす多国籍グループを 1 つの課税主体とみなし、経済的給付能力に応じた課税を EU 規模で行おうとするのである。これは各国の課税自主権を侵害するので、容易に実現するとは思われないが、しかし議論は行われている。

とりわけ、2005 年から、EU に上場している親会社は国際会計基準 (International Accounting Standards, 以下 IAS と略記する) によってその連結財務諸表を作成しなければならなくなった。すなわち、少なくとも連結財務諸表の作成にあたっては、加盟国は共通の会計基準を用いることとなったのである。これをきっかけに、連結課税に関する議論が一段と高

1) European Parliament, *Lisbon European Council 23 and 24 march 2000: Presidency Conclusions*, 2000, par. 5. これは欧州議会のホームページ (http://www.europarl.eu.int/summits/lis1_en.htm) から入手可能である。

まった。

本稿ではまず次節で、EU での法人課税の史的展開を概観してみたい。次に、2003年2月に欧州委員会が公表した「2005年の国際会計基準の適用、および EU 規模での企業活動に対する連結課税制度の意義」という意見募集文書の内容を検討してみる。そして最後に、ヘルンラー (Hernler, J.) が具体的に提案する「欧州税金配分システム」を考察してみたい。このようにして、EU における連結課税制度に関する議論の現状と、1つの具体的提案を吟味することが本稿の目的である。

2. EU レベルでの法人課税の史的展開

(1) 1991年までの展開

欧州共同体 (European Communities, 以下 EC と略記する) の設立以来、まず域内市場の確立のための、そして次にその完成のための重要な要因であるとして、法人課税には特別な注意が向けられてきた。1962年のノイマルク報告 (Neumark-report) や1970年のテンペル報告 (Tempel-report) のような幾つかの研究が行われた。これらの報告は特に、国境を越えた配当支払いの税務処理を、域内市場での重要な課題とみなした。1975年に、共同体内の拡大する統合化を考慮に入れて、EC 委員会は各加盟国が45～50%の範囲内に法人税率を軽減させるよう規定する指令 (Directive) のための提案を行った。欧州議会は1980年に、内部報告書——そこでは、同時に課税標準の調和化の必要性も述べられた——を作成したのみで、その提案に対して意見を表明しなかった。その提案は結局、1990年に撤回された²⁾。

1984/85年には、EC 委員会は損失の3年間の繰戻し、無制限の繰越しの

2) European Commission, *Towards an Internal Market without tax obstacles - A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities*, Communication from the commission to the council, the european parliament and the economic and social committee, October 2001, p. 4. なお本報告書は欧州委員会のホームページ (http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/cnc/2001/com2001_0582en01.pdf) から入手可能である。

ためのルールを調和化しようという提案を行った。しかしその提案も理事会で1985年に議論されたのみで、その後撤回された。1988年に EC 委員会は、企業の課税標準の調和化に関する提案の草案を作成した。そこでは、もし少なくとも企業の課税所得を決定するために調和化されたルールがあれば、域内市場の確立にとって重要な、資源の適正な配分という目的は達成されないであろう、と考えられた³⁾。しかしその草案は、ほとんどの加盟国の抵抗にあい、俎上に載せられなかった。

このように法人課税の調和化が進まなかったことに対してはさまざまな理由があったが、そのうち最も大きなものは全会一致という要件の存在であった。そこで委員会は1990年に、補完性の原則 (principle of subsidiarity)⁴⁾ に従い、すべての発案は加盟国との協議の過程を経て定められなければならないと指摘した。そしてそのことに基づいて、3件の措置、すなわち2つの指令と1つの条約が1990年7月に採択された⁵⁾。合併指令 (Merger Directive) は、企業組織の再編成時に生じる資本利得に対する課税をその実現時まで繰り延べようとするものであった。親子会社指令 (Parent-Subsidiary Directive) は子会社から別の加盟国に所在する親会社に

3) European Commission, *Company Taxation in the Internal Market*, October 2001, p. 16. なお本報告書は欧州委員会のホームページ (http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/official_doc/IP/company_tax_study_en.pdf) から入手可能である。

4) 「補完性の原則」とは、EU レベルで実施するテーマは各国が独自に行うよりも、EU 全体で取り組んだ方が効果的なものに限るという考え方をいう (藤井良広『EU の知識 (新版)』日本経済新聞社、2002年、61-62ページ)。

5) European Commission, *Towards an Internal Market without tax obstacles*, p. 4 and pp. 36-40. European Commission, *Company Taxation in the Internal Market*, p.17. なお、日本租税研究協会事務局紹介「EC の法人税制－企業併合及び親子会社に関する指令の採択」『租税研究』日本租税研究協会、第496号、1991年2月、67-69ページ、および日本租税研究協会事務局紹介「EC における税制の展開動向」『租税研究』日本租税研究協会、第509号、1992年3月、101-103ページを参照。

支払われる配当にかかる二重課税の排除を取り扱った。これら2つの指令は1992年1月1日から適用されている。また、仲裁条約 (Arbitration Convention) は移転価格税制に関して、二重課税を回避するための手続きを確立するものであった。すなわち、税務当局が二重課税を排除するための合意に達することができない場合には、その事案は特別に組織された仲裁委員会に持ち込むべきとされた。これは1995年1月1日に発効した。

さらに1991年1月に2つの提案が行われた。1つは、異なった加盟国の会社間での、国境を越えた利息とロイヤリティーに課される源泉徴収税を廃止することを狙いとするものであった。理事会での交渉のほぼ4年後に、この提案に関する早い進展は不可能であると思われたことと、また EC 委員会自身もその問題を包括的に再検討したいということから提案は撤回された (1994年11月)。もう1つの提案は、企業に対して、その外国子会社や恒久的施設によって被った損失をその利益と相殺することを認めようとするものであった。この提案も1992年に理事会で議論されたきりで、それ以後取り上げられていない⁶⁾。

(2) 1992年以後の展開

1990年に EC 委員会は、法人税に関する独立した専門家委員会を設置した。それは議長の名前を用いて、ルディング (Ruding, O.) 委員会と呼ばれる。当委員会は、次の3つの主要な問題点についての分析を要請された。

- ① 課税の違いは域内市場が機能するうえで歪みを引き起こすのか。
- ② もし歪みが生ずるとすれば、それは市場の力の相互作用と税の競争とによって取り除かれるのか、あるいは欧州共同体の行動が求められるのか。
- ③ 共同体の行動が必要であると考えられる場合には、どのような特別な措置がとられるべきであるのか。

6) European Commission, *Company Taxation in the Internal Market*, p. 17.

ルディング委員会は1992年3月にその報告書を作成した。その主な内容は、税制の違いは投資場所に影響を与え競争の歪みを引き起こすということ、そしてこの歪みは単に市場の力によって、あるいは加盟国の独立した行動によっては是正されえないということであった。これを受けて、二重課税の除去および法人税（税率、課税標準、体系）に関して勧告を行った⁷⁾。しかし、その詳細で貴重な調査結果および勧告は限られた支持しか得られず、それ以上の進展はみられなかった⁸⁾。

上記の1990年、1991年のアプローチはEUにおいて、その後さらに展開された。財務相理事会は1997年12月に「有害な税制に関する競争の防止策のパッケージ」（税制パッケージ）を採択した⁹⁾。それは、①法人課税に対する行動規範の制定、②企業間の利払い、ロイヤリティーの支払いに伴う二重課税防止の指令の制定、③共通利子課税についての指令の制定の3つの柱から構成された。特に①は、節度のない租税引き下げが経済に歪みを引き起こすとして、新たな優遇措置導入禁止、現行の優遇措置の段階的廃止、各国優遇措置の定期的審査などを盛り込んだ¹⁰⁾。

その後、2000年3月のリスボン欧州理事会、2001年3月のストックホルム欧州理事会で、法人課税の問題に改めて目が向けられた。その間、1999年7月に閣僚理事会は「税制パッケージ」に関する継続作業を補充するため、法人課税についての包括的研究を欧州委員会に要請した。これを受けて欧州委員会は2001年10月に2つの報告書を提出した。1つは欧州委員会

7) *Ibid.*, pp. 17-18.

8) European Commission, *Towards an Internal Market without tax obstacles*, p. 4.

9) *Ibid.* なお、藤城眞「欧州における法人税制調和・協調の現状と今後の展望」『国際税制研究』納税協会連合会、第6号、2001年、36-38ページ、および藤井良広、前掲書、182-184ページ参照。

10) ②については2003年6月3日に指令が制定された (Council Directive 2003/49/EC, *Official Journal of the European Union*, 26.6.2003, p. 49-54)。また、③についても同日に指令が制定された (Council Directive 2003/48/EC, *Official Journal of the European Union*, 26.6.2003, p. 38-48)。

スタッフ・ワーキング・ペーパー『域内市場における法人課税』¹¹⁾であり、閣僚理事会の正式な要請により欧州委員会サービス部門によって作成されたものである。いま1つは、『税制による障害のない域内市場に向けて－EUでの国境を越えた企業活動に対する連結法人課税標準創設のための戦略』¹²⁾というタイトルが付されており、上記ワーキング・ペーパーを補足し、またそこでの研究に基づいて作成されたものである。この報告書は欧州議会、閣僚理事会および経済社会評議会に送付された。

上記『税制による障害のない域内市場に向けて』において、EU型の法人課税の経済的効率性の判断基準として次の4つが挙げられている¹³⁾。

- ① EU企業の国際競争力が高められること。
- ② 税制が企業の経済的意思決定にできるだけ影響を及ぼさないということが保証されること。
- ③ 不必要で過大な税法規定遵守コストが回避され、そして国境を越えた経済活動が税制上の障害によって困難にされないこと。
- ④ 経済にとって有害な租税競争は除去されなければならないが、しかし一般的な租税競争は今後も可能であること。

そしてEU規模での法人税の連結課税標準をつくることこそが、上記の効率性の基準を満たし、税制上の障害を体系的に除去しうると指摘する。したがって本報告書は、専ら課税標準の問題を取り扱い、それに関して次の4つの形態の可能性を示している¹⁴⁾。

- ① 本国（親会社所在国）課税（Home State Taxation）
- ② 共通の（連結）課税標準（Common (Consolidated) Tax Base）
- ③ EU法人所得税（European Union Company Income Tax）

11) 脚注2参照。

12) 脚注1参照。

13) European Commission, *Towards an Internal Market without tax obstacles*, p. 5.

14) European Commission, *Towards an Internal Market without tax obstacles*, p.44.
European Commission, *Company Taxation in the Internal Market*, p. 373.

④ 強制的に調和化された単一の課税標準

上記①は、多国籍グループは親会社が置かれている加盟国のルールに従ってその連結課税標準を計算するものである。例えば、加盟国 A にある会社 Z は、加盟国 B に100%出資の子会社 Y をもっている。この場合、加盟国 A の税法により、Z と Y を合わせたグループ全体の課税標準が計算される。この課税標準を一定の方法により2つの加盟国に配分する。そして Z は加盟国 A の税率で計算した税額を A に、Y は加盟国 B の税率で計算した税額を B にそれぞれ支払う¹⁵⁾。

②の場合には、多国籍グループは新しく構築された規則に従ってその連結課税標準を計算する。例えば、加盟国 A にある会社 Z は、加盟国 B に100%出資の子会社 Y をもっている。この場合、新たに制定される（連結）課税に関する法律により、Z と Y を合わせたグループ全体の課税標準が計算される。この課税標準を一定の方法により2つの加盟国に配分する。そして Z は加盟国 A の税率で計算した税額を A に、Y は加盟国 B の税率で計算した税額を B にそれぞれ支払う¹⁶⁾。

③は EU 全域に適用される単一の税法により、法人税を EU レベルで徴収し、収入を（少なくとも部分的に）EU 予算に組み入れようとするものである。④においては加盟国で税法が調和化され、15通りある課税標準の計算方法が1つにされる。その際、当然、連結課税標準の計算も調和化され、算出された連結課税標準は合意された手順により関係加盟国に配分される¹⁷⁾。

欧州委員会税制・関税同盟総局は2002年4月に欧州法人税制会議（European Company Tax Conference）を開催し、共通課税標準と会計原則との間にどのような結びつきがあるのか、そして IAS はどのような役割を果た

15) European Commission, *Company Taxation in the Internal Market*, p. 374.

16) *Ibid.*, p. 376.

17) *Ibid.*, p. 377.

すのか、という問題に関して議論を行った¹⁸⁾。欧州委員会はまた、2003年2月に税制・関税同盟総局名で「意見募集文書：2005年の国際会計基準の適用、およびEU規模での企業活動に対する連結課税標準の導入についての意義」を公表した¹⁹⁾。これはEU規模での連結課税制度（特に連結課税標準の計算）について、あらゆる利害関係者から意見を聞くことを目的としたものである。

このように近年、今後27カ国にまで加盟国の拡大が予定されるEUにおいて、国境を越えて活動している企業の法人税のあり方に関する議論が高まっている。とりわけそのきっかけとなったのが、2005年から導入されるIASによる連結財務諸表作成の義務化である。次節では、欧州委員会が公表した上記の意見募集文書を吟味することにより、現在、EUにおいて連結課税制度がどのように捉えられているのか考察してみたい。

3. 欧州委員会の意見募集文書

2003年2月に欧州委員会は、「2005年の国際会計基準の適用、およびEU規模での企業活動に対する連結課税標準の導入についての意義」という意見募集文書を公表した。それはIASによる連結財務諸表の作成が強制されるのを機会に、連結課税制度に関して欧州委員会がこれから作業を進めるために、あらゆる利害関係者に意見を聞くことを目的としていた。すなわち、当文書には次のような、その狙いに関する記述がある。

「本レポートは、EUにおける共通の会計基準としてのIASの導入が、共

18) 欧州法人税制会議の内容については、欧州委員会のホームページ (http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/conference.htm) を参照。

19) European Commission, *Consultation Document: The application of International Accounting Standards (IAS) in 2005 and the implications for the introduction of a consolidated tax base for companies' EU-wide activities*, February 2003. なお、これは欧州委員会のホームページ (http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations/ias.htm) から入手可能である。

通の連結課税標準を確立しうる可能性を議論する。それはまた、委員会の関心の背景を説明し、IAS の一般原則を吟味し、個別の IAS にみられる重要な論点の幾つかを明らかにする。IAS に従って作成される財務諸表はいずれ課税標準に達するまでの出発点を表すにすぎず、課税標準自体を示すものではない。要求される修正が多いのであれば、出発点として IAS による財務諸表を用いることが共通の課税標準を確立しうる最も有効な方法であるといえるかどうかは疑わしい。これらの問題点を明らかにするために、幾つかの固有の質問がコメントを得るために提出される」²⁰⁾ と。

さて、2005年1月1日以後開始する事業年度から、その証券がどの EU 加盟国であれ、規制された市場で取引をすることを認められている約7,000 の会社（上場会社）は、その連結財務諸表を共通の会計基準、すなわち IAS に従って作成することが求められる。これは2002年7月の EU 規則（Regulation）²¹⁾ により義務づけられたものである。ただし、資本市場を単に他人資本に関する有価証券のために利用している企業、あるいは EU 以外の国に上場し、したがってアメリカ会計原則（US-GAAP）など国際的に承認された会計基準を用いている企業は、加盟国の選択権行使により2007年までの延期が認められる。また、加盟国は IAS の適用を、上場会社の個別財務諸表および非上場会社の個別財務諸表・連結財務諸表にまで拡大しうる。すなわち、これらのケースでは加盟国は IAS の適用を認めるか、あるいは強制することができる²²⁾。表1はこれらのことをまとめたものである。

なお、この意見募集文書では課税標準に関する論点のみが展開されている。欧州委員会はまず共通の連結課税標準を求め、それを関係加盟国に配分し、そして各加盟国の税率を適用して税額を計算する、という考え方を

20) European Commission, *Consultation Document*, p. 3.

21) Regulation (EC) No. 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002, on the application of international accounting standards, *Official Journal of the European Communities*, 11.9.2002., pp. L243/1-L243/4.

22) Kahle, Holger, Zur Zukunft der Rechnungslegung in Deutschland: IAS im Einzel- und Konzernabschluß?, *Die Wirtschaftsprüfung*, No. 6, March 2003, p. 262.

表 1 EU 加盟国での IAS の適用 (2005 年以後)

| | 連結財務諸表 | 個別財務諸表 |
|-----------|-------------------|-------------------|
| 資本市場指向的企業 | IAS が義務づけられる | 加盟国の選択権に関する決定は未解決 |
| その他の企業 | 加盟国の選択権に関する決定は未解決 | 加盟国の選択権に関する決定は未解決 |

(出所：Kahle, Holger, Zur Zukunft der Rechnungslegung in Deutschland: IAS im Einzel- und Konzernabschluß?, *Die Wirtschaftsprüfung*, No. 6, March 2003, p. 262.)

持っているようである。当文書はその配分方法には言及していない。

さて、当文書では IAS を課税標準計算の基礎（出発点）とすることに関して 7 つの論点が指摘され、それぞれに説明が加えられているので、それらをみていくことにしたい²³⁾。

〈論点 1 (IAS の源泉および税法)：IAS の現行の承認手続きは、EU における会計基準の「コントロール」の必要な水準を加盟国に与えている。IAS を課税標準計算の出発点とするために、それは拡大されうるのか、あるいは補足されうるのか²⁴⁾。〉

2002 年 7 月の EU 規則によれば、資本市場指向的なヨーロッパ企業（銀行および保険を含む）は 2005 年からその連結財務諸表を IAS によって作成することを義務づけられた。規則は各加盟国に直接適用されるものであり、各国の国内法より優先する。IAS は民間機関である国際会計基準理事会 (International Accounting Standards Board, 以下 IASB と略記する) によってつくられる。しかし IAS は無条件に EU に取り入れられるわけではない。一定の承認プロセスを経なければならない。すなわち、欧州議会および閣僚理事会から IAS 採用の権限を委譲された欧州委員会は、各個別の会計基準の受け入れについてのその提案を、会計法規委員会 (Accounting Regulatory Committee) ——これは欧州委員会と加盟国から構成されてい

23) European Commission, *Consultation Document*, pp. 16-20.

24) *Ibid.*, p. 17.

る——に提出する。欧州委員会は、会計法規委員会がその提案に合意しない場合、閣僚理事会に審議を委ねなければならない。閣僚理事会は特定多数決（約70%の賛成）によってのみ、3ヶ月以内にその提案を拒否しうる²⁵⁾。このような承認プロセスを経てIASはEUに取り入れられるのであって、形式上は加盟国が個々のIASを拒否したり、改訂する可能性が残されている²⁶⁾。なお、今後新たな会計基準が出てきた場合、IASBと密接に連絡をとり議論の途中でEUの意見を反映させるよう尽力する機関として、会計技術に関する民間の専門委員会である欧州財務報告諮問グループ（European Financial Reporting Advisory Group：以下EFRAGと略記する）が設置されている²⁷⁾。

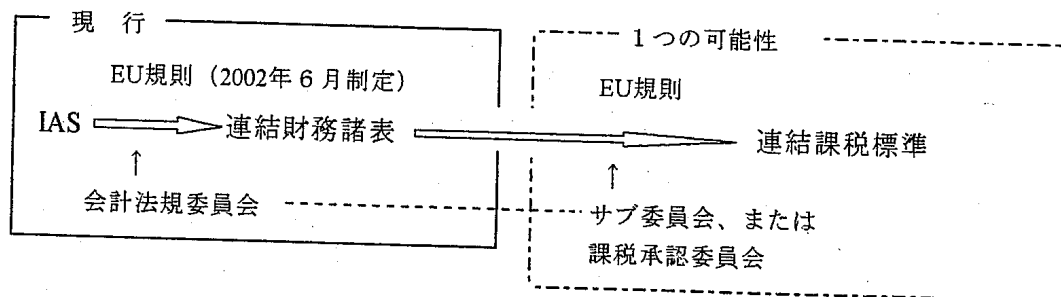
以上みてきたように、EU規則により連結財務諸表に対してIASの適用が義務づけられたので、各加盟国の議会は直接的には関与できない。しかし、加盟国は会計法規委員会に代表者を出すことによって、EUにおける会計基準に対して一定水準のコントロールを与えられた。これを、現存の会計法規委員会に付随するサブ委員会の形成によって、あるいは課税に関するEU規則に基づいて設置される、会計法規委員会とは完全に分離した課

25) Kahle, Holger, *Internationale Rechnungslegung und ihre Auswirkungen auf Handels- und Steuerbilanz*, 2002, p. 234, fn 76.

26) 現実には、IAS32号および39号を除くすべての既存のIASは、2003年7月16日の会計法規委員会において全会一致で採用された。改訂IAS32号および39号は、公表（2004年春頃）され次第採用される予定である（Pellé, Philippe 「Current Situation in the EU: towards global or regional accounting standards in 2005?」 『会計基準の基本戦略を考えるシンポジウム』財務会計基準機構、2003年8月、7ページおよび17ページ）。

27) Kahle, Holger, *op. cit.*, p. 234, fn. 76. 企業会計基準委員会『季刊 会計基準』財務会計基準機構、第3号、2003年9月、95ページ参照。なお、2001年4月以降IASBから公表される基準は、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）と呼ばれている。すなわち、IFRSは従来からある個別のIASと、今後新たに公表される個別のIFRSから構成されるのである。IFRS第1号『国際財務報告基準の初度適用』は2003年6月に公表された。欧州財務報告諮問グループが取り扱うのは個別のIFRSである。

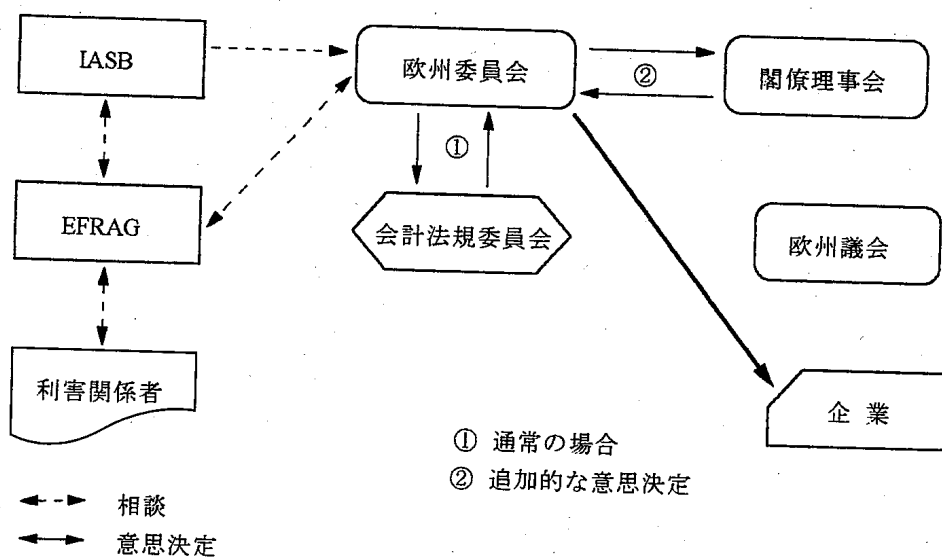
税承認委員会によって拡大しうるのか、というのが論点 1 の内容である。
このことを次のように示すことができる。



IAS のケースと同じフレーム・ワークを利用しようとするれば、現存の会計法規委員会に付随するサブ委員会、または新たに設置される課税承認委員会によって、各加盟国はその承認に関与することができる。

しかしその場合、各加盟国の議会を通さずに、各国の租税ルールが決定されることになる。そこで規則ではなくて——IAS の EU での採用の場合とは異なるが——、指令により各加盟国に国内法への転換を要求する方法もある。このケースでは、加盟国における議会の保証が確実に得られるが、各国の国内法（税法）の改正が必要となり、かなりの時間を消費すること

また、欧州委員会の会計・監査部門副部長ペレ氏は、「IAS 承認プロセス」を次のように図示している (Pellé, Philippe, 前掲稿 6 ページおよび 16 ページ)。



となる。

連結課税標準に関する EU 立法として、規則がよいのか、指令がよいのか、そして IAS の EU での採用と同じように規則によるのであれば、加盟国はどのようにしてその承認手続きに関与するのか、こういった点を解決しなければならないということが第 1 の論点であった。

〈論点 2 (IAS の基本原則)：IAS は、課税標準を決定するための第一次的源泉としてそれを利用する税務行政にとって、あまりにも『投資家指向的』であるのではないか。また、重要性、実質優先、公正価値という IAS の諸原則がどの程度まで課税原則に合致するのか²⁸⁾。〉

IASB の概念フレーム・ワークは財務諸表の作成と表示の基礎となる概念を説明したものであり、したがってそれは個別の会計基準に大きな影響を及ぼす。それはまた、IAS が共通の課税標準を確立するために有しうる可能性の分析を開始するための論理的な拠り所でもある。そこにみられる大きな特徴は、①投資家指向的、②重要性 (materiality)、③実質優先 (substance over form)、④公正価値 (fair value) という 4 つのキー・ワードで示される。論点 2 では、IAS を支えるこれら 4 つの基本原則と課税原則とが調和しうるのかどうかということが問われている。

IAS も税法も純利益を測定することに努め、そして定期的な報告を要求することによって、一定期間に収益と費用を配分しようとする。この点は同じである。しかし、IAS による財務諸表は税務行政よりも投資家に向けられている。そのため重要性、実質優先、公正価値という原則が測定・表示のために用いられる。

意見募集文書は、特に課税の視点から問題になりそうな個別の IAS、すなわち第 1 号「財務諸表の表示」、第 2 号「棚卸資産」、第 8 号「期間純損益、基本的誤謬、会計方針の変更」、第 11 号「請負契約」、第 14 号「セグメ

28) European Commission, *Consultation Document*, p. 18.

ント報告」, 第16号「有形固定資産」, 第17号「リース」, 第22号「企業結合」, 第23号「借入コスト」, 第27号「連結財務諸表」, 第28号「関連会社に対する投資」, 第32号「金融商品: 開示と表示」, 第36号「資産の減損」, 第37号「引当金, 偶発債務および偶発資産」, 第38号「金融商品: 認識と測定」, 第40号「投資不動産」について, それぞれの特徴を吟味している。

当文書は個別に IAS を吟味したあと, 重要性 (ここから比較可能性という問題が派生する), 実質優先, 公正価値という 3 つの原則との関連で, IAS を連結課税標準の出発点として使用する際の潜在的問題点を以下のよう²⁹⁾に指摘している。

- ① 代替的な会計処理方法が次の場合に認められていること: 棚卸資産の評価について後入先出法または先入先出法, 契約について工事進行基準または原価回収法, 借入コストについて費用または資産計上, 無形資産および投資不動産の評価について原価または公正価値。
- ② リースおよび金融商品に対して, 実質優先主義が適用されていること。
- ③ 有形固定資産の減価償却費計算, 金融商品の評価, 資産の減損に対して公正価値原則が適用されていること。

このような諸原則を用いて算出された利益数値が課税所得の基礎となりうるのかが問題提起されているのである。特に, ③は未実現利益に対する課税に結びつくことであり, 大きな問題点とされている。

〈論点 3 (考慮に入れられる会社の数): もし限られた数の会社しか IAS を利用しないのであれば, IAS を中心として共通の課税標準を立案することは適切であるといえるのか³⁰⁾。〉

EU における約 500 万の会社のうち, おおよそ 7,000 社が上場しており, その連結財務諸表を IAS に従って作成するであろう。どの程度, 加盟国が非

29) *Ibid.*, p. 16.

30) *Ibid.*, p. 18.

上場会社、あるいは上場会社である子会社に IAS を適用することを認めるか、または要求するかは今のところ不確定である（表 1 参照）。もし連結課税標準が連結財務諸表に従って作成されるのであれば、国境を越えて活動している企業にとっては、利益と損失の相殺の可能性を獲得するために、IAS の利用が刺激されるであろう。しかし、国境を越えて活動しているわけではない非上場企業にとっては、現行の会計基準を変更するための刺激はみあたらない。もし、IAS から導き出された課税標準が国境を越えて活動している企業にとってのみ利用可能であるとすれば、課税標準の計算についての会社間での不公平が加盟国で問題となるであろう。

〈論点 4（連結の方法）：連結の方法について、連結課税標準を算出するために 2 つのアプローチ、すなわち IAS によって作成された連結財務諸表を修正するものと、個々の子会社の財務諸表を連結するという税制固有のものと、どちらが優れているか³¹⁾。〉

連結課税制度のメリットは、国境を越えた企業活動について利益と損失の相殺ができることである。その方法として 2 つの可能性が存在する、と論点 4 では述べられている。1 つは IAS によって作成された連結財務諸表を出発点として用いるものであり、いま 1 つは連結課税のために別個の 1 組のルールを確立し、それを個別子会社に適用する——なお、子会社に対しても首尾一貫性の視点から IAS が適用されなければならない——ものである。前者の場合は、連結財務諸表上の利益数値に基づいて連結課税標準を算出することになる。ただし、連結財務諸表から少数株主持分や非 EU 子会社を取り除くといった追加作業が必要になる。他方、後者の場合には、連結財務諸表の作成と連結課税標準の計算を別個に行う、すなわち 2 組の連結会計を行うことになる。

論点 4 で我々の関心を引くのは、連結課税標準を求める 1 つの方法とし

31) *Ibid.*

て、連結財務諸表上の利益（連結利益）に、税務上の観点から修正を加えるものが示されていることである。そこでは連結財務諸表と連結課税が結びつけられている。連結財務諸表の作成が前提となっている。従来からさまざまな国で採用されている連結課税制度はあくまでも、まず一国内の親会社・子会社がそれぞれ個別に課税所得を計算し、次にそれらを通算する（または振り替える）ものであり、連結財務諸表の作成とは無関係であった。その意味で、新しい方法が紹介されていると言える。

〈論点 5（依存性の問題）：もし共通の課税標準が EU 全域で採用されるのであれば、「依存性」は維持できるのであろうか。現在、「依存性」を通して確保されている追加的特徴が、依存性を要求することなく与えられうるのか³²⁾。〉

現在、EU 加盟国において、財務会計と税務計算との間に異なったレベルの「独立性」あるいは「依存性」が存する³³⁾。しかし共通の連結課税標準の導入は共通のアプローチ、したがって幾つかの加盟国またはすべての加盟国において変更を要求するように思われる。2002年6月の、IAS に関する EU 規則は連結財務諸表のみを取り扱うことによって、すなわち加盟国が子会社の個別財務諸表を引き続き各国内法によって作成することを可能にしたことによって、依存性の放棄を回避した。しかしながら、もし課税標準が IAS に従って作成された財務諸表から導き出されるようになれば、連

32) *Ibid.*, p. 19.

33) ここに、「独立性」とは会計目的での利益決定が原則的に税務目的での利益決定から独立していることをいう。また、「依存性」とは財務会計が租税ルールに従うか、あるいは税務目的での利益決定が財務諸表上で行われた選択によって決定されることを意味する。一般に、デンマーク、アイルランド、オランダ、英国は独立性をとっており、その他の加盟国では程度の差こそあれ、依存性が採用されている (European Commission, *Consultation Document*, p. 7)。しかし最も依存性が強いといわれるドイツでさえ、近年（特に1997年以降）はそれが緩くなっている。

結であれ個別であれ、依存性はもはや維持できないであろう。このことによって新たな問題が生じないであろうか、というのが論点5の内容である。

〈論点6（規則と勧告）：もし共通の課税標準の出発点として規則でIASを利用することがあまりにも野心的であるならば、IASを導入するための現行のフレーム・ワークは、固有の租税勧告の導入方法に対して有用な例を提供するであろうか。また、その勧告は課税標準自体のみを定義するべきであろうか、あるいは勧告された課税標準に達するためにIASに基づいた数値をどのようにして修正するかを説明するべきであろうか³⁴⁾。〉

IASの利用はEU規則によって導入された。規則は強制的であり、すべての加盟国において直接的に適用される。もしIASが共通の課税標準に対する出発点となるのであれば、論理的に同じフレーム・ワークが利用される。このことを論点1でみた。

論点6では、このようなやり方があまりにも野心的であるならば、共通の課税標準を推進するための代替的方法として、勧告(Recommendation)³⁵⁾という方法を用いることができないかと問題提起されている。勧告は法的強制力を持たないが、しかし加盟国に対して、それぞれの税法において適用するための最善の実務を与えうる。加盟国の税法が勧告に従って協調的

34) European Commission, *Consultation Document*, p. 20.

35) EU立法として、すでに述べた規則(Regulation)、指令(Directive)の他に、決定(Decision)、勧告(Recommendation)および意見(Opinion)がある。規則は一般的効力を有し、すべての点で拘束力を持つ。またすべての加盟国において直接に適用されるもので、各国の国内法より優先する。指令は達成されるべき結果については、それが宛てられた加盟国を拘束するが、達成するための方法および手段については各加盟国に委ねるという法規である。したがって、指令の効力は各国が国内法を整備して初めて実効性を持つことになる。決定は、名宛者(加盟国、個人あるいは企業)をすべての点で拘束する。勧告および意見は法的拘束力はなく、閣僚理事会の意見表明といえる。とはいえ、そこには連合機関の意思が示されており、無視することはできないであろうと言われている(島野卓爾他編著『EU入門』有斐閣、2001年、50-53ページ)。

な方向に動けば、共通の課税標準の確立は促進されうるのである。

勧告の場合でも、IAS に基づいて確定された会計数値が課税標準に達するために最もよく修正される方法を明示することによって、IAS が利用されう。IAS による会計数値から出発することは、各加盟国の多様な、一般に認められた会計基準に基づいた数値に依拠するよりは、共通に理解されているという点で優れている。このように勧告により IAS から出発する方法とは別に、勧告で課税標準を定義するだけという方法も論点 6 で指摘されている。この場合には、例えばある資産について、税務上の減価償却費の計算方法が勧告されるのである。これに対して、IAS から出発する場合には、IAS に従って計算された減価償却費をどのようにして税務上の減価償却費に修正するかが勧告される。どちらの方法がよいのかが、問われている。

いずれにしても租税勧告を導入するのであれば、EU 規則において IAS を採用するときに用いられた承認手続きが参考になる。すなわちその場合、会計技術に関する民間の専門委員会である欧州財務報告諮問グループが設置されたが、租税勧告をつくる場合にもそのような専門家委員会の設置が必要である、とされている。

〈論点 7 (欧州会社)：欧州会社は、IAS に基づいた共通の課税ベースに対する予備的計画を確立することに対して、適切な法人の手段であろうか。もしそうであれば、これを完全なものとするために、どのような追加的な実務上のステップが求められるのか³⁶⁾。〉

EU では2001年に成立した欧州会社法規則 (Council Regulation on the Statute for a European Company) により、2004年10月8日から欧州会社 (Societas Europaea, 以下 SE と略記する) が設立されう。SE の制度は、複数の EU 加盟国に設立された最低 2 つ以上の株式会社が合併したり、持

36) European Commission, *Consultation Document*, p. 20.

株会社を設立する場合などに採用できる会社形態の一つとして導入されるものである。あくまでも EU レベルでの企業組織再編に係わる手続きの簡素化を図ることが目的であり、実務上は事務手続きに係わるコストの大幅削減に連なる。具体的には、SE の登記は本店機能を有する SE が所在する加盟国で行い、EU レベルでの登記機関は設置されない³⁷⁾。

同規則には税制の規定はなく、現段階では、多国籍企業の場合と同様に、加盟国で恒久的施設を有しているとき、加盟国ごとに課税される。特別な恩典は予定されていない。このような現状に対して、予備的計画 (pilot project) として、SE にある型の連結課税標準を導入することができないであろうか、というのがここでの論点である。すなわち、例えばいま A 国にある X 社と B 国にある Y 社とが合併し、SE 会社が設立され、登記は A 国で行われたとしよう。また、子会社はないとしよう。この SE 会社が設立時から IAS を用いるならば、財務諸表上の利益数値から出発して課税標準を計算することが比較的容易に実施されうる。また、もし活動が EU 域内に制限されているならば、非 EU での活動を切り離すという問題も生じない。

新たに導入される SE を利用して、まず経験を積んで、その後多国籍企業の連結課税標準の計算に進んではどうか、というのが論点 7 の内容であると思われる。

以上、意見募集文書で指摘された 7 つの論点の内容をみてきた。当文書に対する意見の受付期限は当初 2003 年 4 月 3 日と設定されていたが、のちに 4 月 30 日に延期された。その間 3 月 18 日に、さまざまな団体や利害関係者から構成されるワーク・ショップが開催された³⁸⁾。期限までに 45 の団体、

37) 池田良一、天野史子「ヨーロッパ株式会社 (SE) と EU の経済的統合の深化—『EU 域内税制調和』の今後の方向性—」『国際税務』第 21 巻第 9 号、2001 年 9 月、税務研究会、20-27 ページ。

38) European Commission, *Summary Report of the Workshop on the application of International Accounting Standards (IAS) in 2005 and the implications for the introduction of a consolidated tax base for companies' EU-wide activities held* ↗

学会，個人から意見が寄せられた。それを要約したものが7月に公表された³⁹⁾。2003年秋には，受け取った意見についての詳しい評価と結論が公表される予定である。

4. 連結課税についての1つの提案－欧州税金配分システム

パーデルボルン大学教授・ヘルンラーは，前節でみた欧州委員会の目標，すなわち加盟国によって共通に確立されるべき，単一的なヨーロッパ規模の課税標準の算入メカニズムは大きな挑戦であると述べる。そしてその実現化に向けての大きな問題点として，彼は①個々の加盟国の課税自主権が侵害されること，②連結グループ課税は，現時点でさえ，すべての加盟国で導入されているわけではないこと，③連結課税を導入している加盟国においても，そのメカニズムの技術的形成および体系が国ごとに異なっていること，これら3つを挙げ，欧州委員会の提案を合意によって解決するには，その早期の導入の必要性にもかかわらず，時間を要するであろうと言う⁴⁰⁾。

そこで彼は，今後予定されている加盟国の増加をも考慮に入れた中間解決策として「欧州税金配分システム (European Tax Allocation System: 以下 ETAS と略記する)」の導入を提案する。彼の提案も欧州委員会のそれ

in Brussels on 18 March 2003, 2003. 本報告書は欧州委員会のホームページ (http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations/workshopsummary.pdf) から入手可能である。

39) European Commission, *Summary Report on the results of the DG Taxation and Customs Union open consultation on The application of International Accounting Standards (IAS) in 2005 and the implications for the introduction of a consolidated tax base for companies' EU-wide activities*, July 2003. 本報告書は欧州委員会のホームページ (http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations/ias_summary_en.pdf) から入手可能である。

40) Hernler, Jörg, ETAS – European Tax Allocation System, ein Lösungsvorschlag für eine einheitliche Ertragsbesteuerung Europäischer Unternehmen, *Der Betrieb*, No. 2, January 2003, p. 60.

も、EU 域内で活動している多国籍企業に対する法人課税を連結の視点から行っている点では同じであるが、しかし欧州委員会の場合にはすでにみたように課税標準の計算に焦点が当てられていた。これに対して、ヘルンラーはそれと同時に、法人税額の計算にも言及している。

ETAS の基本的な考え方は、加盟国の課税自主権を尊重しながら、現行の税法規定を利用し、IAS と関連づけていないことである。以下で、ETAS の内容をみていこう。

(1) ETAS グループ (ETAS 親会社と ETAS 子会社)

ETAS グループは課税単位として、EU 加盟国に所在地と経営の場所を有する親会社 (ETAS 親会社) と、同様に EU 加盟国に所在地と経営の場所を持つ子会社 (ETAS 子会社) とから構成される。ETAS 親会社の ETAS 子会社に対する最低資本参加割合は、直接的または間接的に50%超である。ヘルンラーは75%超という代替的数値も考えられうるとしている。

ある加盟国で ETAS 親会社が複数の子会社に資本参加し、そしてこれらが連結課税単位を形成しているならば、ローカルな親会社によって上記の ETAS 基準が満たされなければならない。加盟国で連結課税が認められていなければ、ETAS 選択権が各会社に対して個別的に行使されうる (あるいは、加盟国が連結課税についての規定を置いていない場合、ETAS 体系を国内の体系として導入することも考えられうる)。また、イギリスのように国内に親会社がなくても、連結課税が認められているとき⁴¹⁾には、ETAS 選択権はローカルな連結課税対象となるすべての会社に対して行使されなければならない。

41) イギリスでは、共通の親会社が外国法人であっても連結納税制度 (グループ・リリーフ制度) を利用することができる。例えば、日系企業の子会社がイギリス国内に2社ある場合、これら2社は共通の親会社を持つことになる。イギリス国内に親会社がなくても、連結納税制度が可能なのである (霞晴久他「フォーラム：欧州連合の経済・税制の新しい動きと企業戦略」『国際税制研究』第6号、納税協会連合会、2001年、24ページ)。

前提が満たされれば、ETAS 親会社はその子会社に対して ETAS グループへの算入を選択しうる。この決定は、ETAS 親会社、新たに算入されるべき ETAS 子会社、および既存の ETAS 子会社の所在国の税務当局に、事業年度末までに申請されなければならない。ETAS グループへの算入は、その折々の翌事業年度に対する効力をもって行われ、5年間拘束力がある。5年以内に前提が満たされなくなれば、ETAS グループへの帰属は遡及的に最初から考慮されない。5年経過後は、帰属はそのつど翌事業年度に対する効力をもって放棄されうる。前提が5年経過後の事業年度中に満たされなくなれば、この年度に対する ETAS グループへの帰属は考慮されない⁴²⁾。

(2) 課税標準の計算方法

各 ETAS 子会社はその所在国の規定に従って、従来通り、課税所得（ローカル課税標準）を計算する。それに基づいて算出された租税債務（ローカル税額）は所在国に支払われる。

ETAS 親会社も同様に、その所在国の規定に従って課税所得を計算する。さらに、個々の ETAS 子会社の課税所得が ETAS 親会社の加盟国の法律に従って求められる。そのようにして算出された、さまざまな ETAS 子会社の課税所得は親会社のそれに加えられて、単一の課税標準（本国（親会社所在国）課税標準）となる。本国課税標準は税務上の課税標準、すなわち ETAS 親会社の、その所在国での課税所得となる。

そのようにして算出された本国課税標準に、ETAS 親会社所在国の税率（本国税率）が適用される。こうして本国税額が算出される。この本国税額に、ETAS 子会社によってその所在国で支払われた法人税が無制限に EU 税額控除として算入される。この EU 税額控除に対する本国税額の超過額が、ETAS 親会社の租税債務としてその所在国に支払われなければならない。逆に、本国税額より EU 税額控除の方が大きければ、その金額は EU グ

42) Hernler, Jörg, *op.cit.*, p. 61.

グループ内で EU 繰越税額控除として取り扱われ、無制限に後年度の ETAS グループ会社の法人税と相殺されうる。繰越期間は限定されうる⁴³⁾。

(3) 単純化された計算例

ヘルンラーは次のような例を設けている⁴⁴⁾。ETAS 親会社および ETAS 子会社 (I～III) は異なった EU 加盟国に所在している。個々の会社の課税に当たり、それぞれが所在する加盟国の法律によれば、課税所得 (ローカル課税標準) の合計額は 300 (貨幣単位) である。また、租税債務の合計額は個々の加盟国の法律により 150 である (図 1 参照)。

ETAS グループ課税を選択した場合、ETAS 親会社はその自己の課税標準として、すべてのグループ会社 (親会社および子会社 I～III) の所得を合計し、本国課税標準を計算する。その際、各グループ会社の所得は ETAS

図 1 ETAS の仕組み

| | | |
|---|--|---|
| <div>ETAS 親会社</div> <div>ローカル課税標準 +100</div> <div>ローカル税率 30%</div> <div>ローカル税額 30</div> | | |
| <div>ETAS 子会社 I</div> <div>ローカル課税標準 +200</div> <div>ローカル税率 50%</div> <div>ローカル税額 100</div> | <div>ETAS 子会社 II</div> <div>ローカル課税標準 -100</div> <div>ローカル税率 35%</div> <div>ローカル繰越損失 30</div> | <div>ETAS 子会社 III</div> <div>ローカル課税標準 +100</div> <div>ローカル税率 20%</div> <div>ローカル税額 20</div> |
| <div>EU 本国課税標準 +330</div> <div>本国税率 30%</div> <div>本国税額 99</div> <div>EU 税額控除 120</div> <div>本国租税債務 0</div> <div>EU 繰越税額控除 21</div> | | |

(出所：Hernler, Jörg, ETAS - European Tax Allocation System, ein Lösungsvorschlag für eine einheitliche Ertragsbesteuerung Europäischer Unternehmen, *Der Betrieb*, No. 2, January 2003, p. 62.)

43) *Ibid.*

44) *Ibid.*, pp. 61-62.

親会社の所在国の法律によって算出される。本例の場合、それが330であると仮定しよう。この金額と、個々の加盟国の法律によって求められるローカル課税標準300との差額30は、親会社所在国と子会社所在国との間の、課税所得の算出方法についての規定の違いに基づいている。330という本国課税標準に親会社所在国の税率（本国税率30%）を適用することにより本国税額99が生じる。子会社によって支払われた法人税（EU 税額控除120）を差し引きすれば、ETAS 親会社の租税債務ではなくて、EU 繰越税額控除21が算出される。

(4) ETAS の特徴

ヘルンラーの提案する ETAS は下記のような特徴を持つ。それは彼自身が言うように、欧州委員会が掲げている、法人課税システムの経済的効率性に関する判断基準（66ページ参照）を満たす⁴⁵⁾。

- ① ヨーロッパ規模の企業活動をしている場合、経済的給付能力による課税が実施される。かくして、租税が企業の経済的意思決定にほとんど影響を及ぼさない。
- ② 加盟国の現行の税法規定の利用によって、そして ETAS 親会社の所在国による法律による ETAS 子会社の所得の追加的な計算によって、税法規定の遵守は不必要で過大なコストを伴わない。
- ③ 新たな、または追加的な法人税法がつくられないので、国境を越えた経済活動に対する税制上の障害がなくなる。
- ④ 税制上の競争が可能である。
- ⑤ 加盟国によって望まれる、税率に関する自主権は依然として維持される。

5. お わ り に

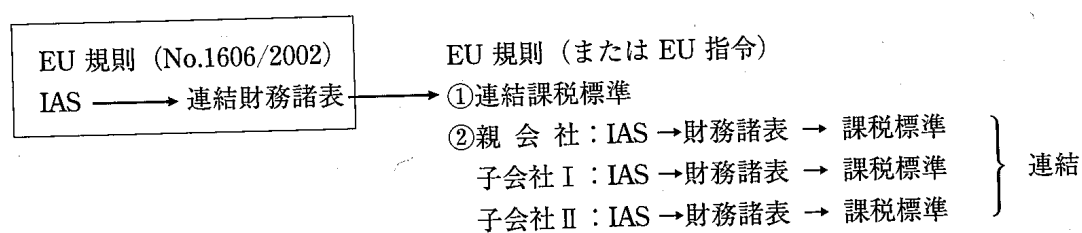
本稿では、特に2003年2月に出された欧州委員会の意見募集文書、およ

45) *Ibid.*, p. 62.

びヘルンラーの提案を通じて、EU における連結課税制度に関する議論の現状をみてきた。

EU の戦略は、EU 規模で法人税に関する連結課税標準をつくることである。すなわち EU 企業の国際的競争力を高めるために、多国籍企業の、EU 域内で生じる利益と損失の相殺（連結）を可能にすることである。その連結課税標準を算出するために IAS を利用することができないか、というのが欧州委員会での現在の関心事である。

それに関する今後の議論に役立てるために、欧州委員会は2003年2月に7つの論点から成る意見募集文書を公表した。その中で特に、IAS に対する法律上のフレームワーク、および共通の課税標準を確立するための代替的方法（論点1および論点6）の問題を解決することが、EU 規模で連結課税標準を導入するために重要であるように思われる。IAS による連結財務諸表の作成は EU 規則により義務づけられた。それと同じフレームワークを採用するならば、連結課税標準の導入も EU 規則で行われることになる。同一フレームワークを採用しなくてもよいのならば、EU 指令によることもできる。いずれの場合でも、連結課税標準の求め方には下図のように2通りがあることが論点4で指摘されている。



さらに代替的な方法として、勧告により各加盟国の税法（特に課税標準の計算に関する規定）を協調させる方法も示唆されている。この場合、IAS に基づいた財務諸表上の数値の修正の仕方を勧告する方法と、課税標準の定義のみを勧告する方法が存することが述べられている。

欧州委員会での連結課税に関する本格的研究は始まったばかりであり、合意を得るには時間を要すると思われる。その意味で、加盟国の課税自主

権や税法規定をできるだけ尊重しながら連結課税を行おうとする、ヘルンラーの提案は——彼も言うように中間解決策として——注目に値する。

世界的に十分な競争力のある経済圏を目指す EU が、国境を越えて EU 規模で連結課税制度を採用するかどうか、もし採用するとすればどのような形態のものになるのか、今後の展開を注意深く見守りたい。