

EUの租税に関連する2つの動き

1 EUの租税に関連する2つの動き

標題にあるEU (European Union) の租税に関する2つの動きとは、第1は、EU加盟国における法人税制統一案である共通連結法人課税ベース (Common Consolidated Corporate Tax Base: 以下「CCCTB」という。) であり、第2は、EC (欧州委員会) により2016年1月に公表された租税回避対策パッケージ (Anti-tax avoidance package: 以下「パッケージ」という。) である。

この2つの動向は、グローバル化している世界経済の現状では、日本経済とも不可分の関係にあり、単なる国外の動向として看過できるものではない。しかし両者を比較して、企業活動に実際の影響が出るのは第2のパッケージであり、これは喫緊の課題である。第1のCCCTBは、今後多くの論議を呼ぶと思われる事項を含んでいるが、当分の間その動向を注視するという程度に留めるべき事項であり、少し時間のかかる長期的な課題である。

2 CCCTBの背景

EUは、1957年の設立直後から域内の法人税制を調和する動きはあり、1962年の「ノイマルク報告 (Neumark Report)」、1970年の「ヴァンデン・テンプル (Vanden Tempel) 報告」、そして、1992年の「ルディング (Ruding Committee) 報告」と多くの試行錯誤を重ねてきたが、指令としての成案を得ることはなかった。その背景には、各国固有の法人税制と課税権の調整というハードルを越えることができなかったのである。

しかし、EU域内で活動する法人にとって、その所在地国ごとの税務対応によるコンプライ

アンス・コストの増加、所在地国間の税源を巡る対立等を解消するためには、共通ルールに基づいた課税所得の計算が望ましいことと、加盟各国の税制上のループホールを狙った租税回避を防止する観点からも、共通ルール化が望ましいという新たな要望が芽生えたことで、2011年3月に欧州委員会はCCCTB指令案 (Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), European Commission 2011a) を提案したが、この提案は受け入れられなかった。

2016年10月に、欧州委員会は、CCCTBの修正案を提案した。その背景には、CCCTBの持つ利点が認められたからである。すなわち、EU加盟国内で活動する法人は、連結納税申告をすることで、納税申告が一元化すること、グループ内の損益通算が可能になるという利点がある。そして、2016年の再提案案では、一定の規模以上の法人グループへは連結納税の強制適用、それ以下の規模の場合は選択適用となり、R&Dに関する優遇措置を規定する等の改善が図られたのである。しかし、この共通ルールには、課税標準を売上、人件費、資産の定式3要素でグループ各社に配分するとしているが、このような配分が加盟国間の利害を解消することになるのかという問題を残している。

今後、長期的には、EU各国に投資をしている日本法人にとっては、EUにおける租税戦略を再検討する時期が来るものと思われるが、2016年版のCCCTBが執行されるまでには紆余曲折が予想されるのである。

3 パッケージの背景と概要

EUの欧州委員会がパッケージを提唱した背

景には、多国籍企業による租税回避により多額の税収ロスがEU域内に生じているとかねてからの主張がOECDによるBEPS（税源浸食と利益移転：Base Erosion and Profit Shifting）行動計画に反映しているのである。OECDは2015年10月にBEPS・Final Reportsを公表しているが、その影響を受けて、欧州委員会はパッケージを公表しているのである。

このパッケージには、租税回避対策指令、租税条約の濫用防止に関する勧告（BEPS行動計画6及び7）、加盟国間でEU域内の多国籍企業の税務情報共有等が含まれているが、問題は、2016年7月12日に、パッケージのうちの租税回避対策指令がEU理事会で採択されて実施されることになったことである。

4 租税回避対策指令の概要

租税回避対策指令には、①利子損金算入制限ルール、②出国課税ルール、③一般的租税回避ルール、④外国子会社合算税制、⑤ハイブリッド・ミスマッチが含まれている。このうち、①、④、⑤の項目は、BEPS行動計画に規定があり、その勧告を受けてEUが導入したものであるが、③と④はBEPS行動計画にはない項目である。②の出国課税ルールは、EU域内から低税率国等に特許等を移転する租税回避に対する防止策を定めたもので、BEPS行動計画にある「所得相応性基準」とは異なるものである。今後、この出国税ルールは、その詳細次第では、多国の移転価格税制等に影響を及ぼす可能性がある。そして、租税回避対策指令では、②以外は、2018年12月31日までが国内法改正の期限であり、③は、2019年12月31日が期限である。すなわち、2018年末までには、EU加盟国の国内法には一般否認規定が置かれるということである。

5 EU加盟国における一般否認規定の現状と今後の影響

世界各国は租税回避に対してそれぞれに対策を講じている。一般否認規定を制定法として設

けている国も多いが、国によっては判例に基づいた公理を租税回避否認の根拠として機能させている国もある。一般否認規定の役割は、個別否認規定等でカバーできない租税回避への対策である。

2016年末のEU加盟国数は28か国であるが、約半分程度の国が一般否認規定を導入済みである。この一般否認規定について、EU加盟国以外であっても、租税回避について、課税当局は、実質主義に基づいて否認できるとしている国もあり、制定法だけで判断してよいのかどうかグレイの部分もあるのである。

問題は、2018年末までにEU加盟国に一般否認規定が制定法化されたとする。現在、EU加盟国28か国のうち、日本と租税条約を締結していないのは（2016年10月末現在）、エストニア（条約交渉開始）、スロベニア（条約署名済み）、ラトビア（条約実質合意）の状態であるが、キプロス、ギリシャ、クロアチア、マルタとは租税条約がない状態である。

例えば、2017年から施行される新日独租税協定では、ドイツの一般否認規定（AO42条）について、租税条約の目的に合致する限り、その適用を妨げない旨の規定がある。

また、租税条約の適用以外にも、日本企業がEU加盟国において課税上、一般否認規定の適用を受ける可能性が残るのに対して、EU加盟国企業は、日本における課税上、EUにおける日本企業と同様の状況になったとしても、課税を受けない可能性があることになる。

2016年10月25日開催の政府税制調査会の財務省説明資料巻末に各国の一般否認規定に関する資料が添付されているが、国内法における否認規定の整合性を考慮することも当然必要であろうが、他方、各国との税制の調和を保たないと、日本側だけが不利になることもありこれを回避する手立てが必要であろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好