

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」

(2011年3月11日)

大 野 雅 人

本資料は、2011年3月11日にEUの欧州委員会が公表した、“Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)” (COM (2011) 121/4) の英語版の全訳である。ただし、末尾の附属文書 I ～ III (原文 67 頁～74 頁) 及び「提案についての法制・財政報告書」(原文 75 頁～84 頁) は省略している。

CCCTB に関し、この委員会提案に至る経緯、委員会提案の概要、EU 加盟各国の反応等については、拙稿「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 43 頁、2012 年 3 月)、青山慶二「EU における共通統合法人税課税ベース指令案の予備的考察」(筑波ロー・ジャーナル 11 号 1 頁、2012 年 3 月) 及び上記論文に参考文献として記載された諸論文を参照していただきたい。CCCTB (Common Consolidated Corporation Tax Base) については、「連結法人課税標準の統一」、「一般的統合法人税課税ベース」、「共通統合法人税課税ベース」などの訳があるが、本稿では前掲拙稿と同様に「共通連結法人課税ベース」(増井良啓「法人税制の国際的調和に関する覚書」税研 160 号 30 頁、2011) の語を用いている。

また、翻訳に当たっては、特に手続規定に関し、植月献二「リスボン条約後のコミットロジ手続—欧州委員会の実施権限の行使を統制する仕組み—」(外国の立法 249 号 3 頁、2011 年) を参考とした。

資料 (大野)

なお、翻訳に当たってはできるだけ直訳を試みたが（そのため、前掲拙稿と訳が異なる部分が一部にある。）、原文の直訳では意味が分かりにくいと思われるために翻訳者が言葉を補った部分は、[] で示している。

欧州委員会 (EUROPEAN COMMISSION)

ブリュッセル
COM (2011) 121/4
2011/0058 (CNS)

共通連結法人課税ベースに関する理事会指令の提案
(Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE
on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB))

{SEC (2011) 315}

{SEC (2011) 316}

目次 (TABLE OF CONTENTS)

説明のための覚書 (EXPLANATORY MEMORANDUM)

1. 本提案の背景 (CONTEXT OF THE PROPOSAL)
2. 利害関係者とのコンサルテーション及び影響評価の結果 (RESULTS OF CONSULTATIONS WITH THE INTERESTED PARTIES AND IMPACT ASSESSMENTS)
3. 本提案の法的要素 (LEGAL ELEMENTS OF THE PROPOSAL)
4. 予算への影響 (BUDGETARY IMPLICATION)

共通連結法人課税ベースに関する理事会指令 (COUNCIL DIRECTIVE on a

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」

Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB))

- 第1章 範囲 (SCOPE)
- 第2章 基本的な概念 (FUNDAMENTAL CONCEPT)
- 第3章 本指令に規定する制度の選択 (OPTING FOR THE SYSTEM PROVIDED FOR BY THIS DIRECTIVE)
- 第4章 課税ベースの計算 (CALCULATION OF THE TAX BASE)
- 第5章 タイミング及び数量化 (TIMING AND QUANTIFICATION)
- 第6章 固定資産の償却 (DEPRECIATION OF FIXED ASSETS)
- 第7章 損失 (LOSSES)
- 第8章 本指令に規定する制度への加入及び同制度からの離脱に関する規定 (PROVISIONS ON ENTRY TO AND EXIT FROM THE SYSTEM PROVIDED FOR BY THIS DIRECTIVE)
- 第9章 連結 (CONSOLIDATION)
- 第10章 グループへの加入及びグループからの離脱 (ENTERING AND LEAVING THE GROUP)
- 第11章 事業再編 (BUSINESS REORGANISATIONS)
- 第12章 グループとその他の事業体との間の取引 (DEALINGS BETWEEN THE GROUP AND OTHER ENTITIES)
- 第13章 関連企業間の取引 (TRANSACTIONS BETWEEN ASSOCIATED ENTERPRISES)
- 第14章 濫用対抗規定 (ANTI-ABUSE RULES)
- 第15章 透明事業体 (TRANSPARENT ENTITIES)
- 第16章 連結課税ベースの按分 (APPORTIONMENT OF THE CONSOLIDATED TAX BASE)
- 第17章 執行及び手続 (ADMINISTRATION AND PROCEDURES)
- 第18章 雑則 (FINAL PROVISIONS)
- 附属文書 (ANNEXES)
 - 附属文書 I [法人形態のリスト]
 - 附属文書 II [法人税のリスト]
 - 附属文書 III [控除できない租税のリスト]
- 提案についての法制・財政報告書 (LEGISLATIVE FINANCIAL STATEMENT FOR PROPOSALS)

説明のための覚書 (EXPLANATORY MEMORANDUM)

1. 本提案の背景 (CONTEXT OF THE PROPOSAL)

共通連結法人課税ベース (CCCTB: the Common Consolidated Corporate Tax

資料（大野）

Base) は、単一市場 (the Single Market) の発展に対するいくつかの主要な租税障害 (fiscal impediments) に取り組むことを目的とする。共通の法人課税ルールがないために、各国租税制度の相互作用はしばしば超過課税 (over-taxation) や二重課税 (double taxation) を引き起こし、企業は重い行政手続上の負担と高い租税コンプライアンス・コストに直面している。この状況はEUへの投資意欲を妨げ、その結果、「ヨーロッパ2020—賢明で持続可能で包括的な成長戦略」¹⁾ に設定されている優先事項に逆行することとなる。CCCTBは、単一市場の完成に対する障害を取り除くための重要な第一歩であり²⁾、年次成長調査 (the Annual Growth Study)³⁾ において、成長を刺激し雇用を創出するために前倒しで実行されるべき成長促進イニシアティブであるとされている。

提案された共通のアプローチは、各国課税制度の一貫性を保証するが、税率を統一 (harmonise) しようとするものではない。税率についての公平な課税競争は奨励される。税率の違いは域内市場 (the internal market) におけるある程度の税の競争 (tax competition) を許容し、税率に基づく公正な税の競争は一層の透明性を提供するとともに、加盟諸国に、彼らの税率の設定を通じて、彼らの市場の競争性と財政上の必要性の双方を考慮することを許容する。

CCCTBは、ヨーロッパ2010戦略で支持された、税制の再考及びより成長に親和的で環境に優しい課税 (more growth-friendly and green taxation) への移行に整合的である。共通〔課税〕ベース (the common base) の設計において、研究開発の支援は本提案の重要な目的である。CCCTBの下では、研究開発に関するすべての費用は控除される。このアプローチは、本制度を選択する企業

-
- 1) Communication from the Commission, 'EUROPE 2020 – A strategy for smart, sustainable and inclusive growth' – COM (2010) 2020, 3.3.2010.
 - 2) Communication from the Commission, 'Towards a Single Market Act – For a highly competitive social market economy – 50 proposals for improving our work, business and exchange with one another' – COM (2010) 608, 27.10.2010.
 - 3) Communication from the Commission, – 'Annual Growth Survey: advancing the EU's comprehensive response to the crisis', COM (2011) 11, 12. 01. 2010.

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」

が研究開発に投資し続けるイニシアティブとして機能する。クロス・ボーダーにおいて相殺されるべき経済的損失がある限りにおいて、CCCTBの下での連結は共通〔課税〕ベースを収縮させる。しかしながら、一般には、主に資産の減価償却について保持される選択肢によって、共通〔課税〕ベースはこれまでのものよりも広い平均EU〔課税〕ベース（an average EU base）をもたらすだろう。

今日の単一市場の重要な障害には、独立企業アプローチ（the arm's length approach）を用いた移転価格の形式性（transfer pricing formalities）を遵守するためにかかる高いコストが含まれる。さらに、緊密に統合されたグループが彼ら自身を組織していることは、独立企業原則（the arm's length principle）に基づいた取引単位での価格付け（transaction-to-transaction pricing）はもはや利益配分のための最も適当な手続ではないかもしれないことを強く示している。クロス・ボーダーの損失の相殺の可能性は、EU内での限定された状況の下でのみ可能であり、そのことはクロス・ボーダーで活動している企業にとって超過課税をもたらしている。さらに、租税条約（DTCs: Double Tax Conventions）のネットワークは、単一市場における二重課税の排除についての適切な解決をもたらさない。何故なら、それは国際レベルにおいて、緊密に統合された状況というよりは、二国間の文脈で機能するように設計されているからである。

CCCTBは、EUの税務上の居住者である企業、及び第三国の企業のEUに所在する支店の課税ベースを計算する共通ルールの制度である。特に、この共通の課税枠組み（the common fiscal framework）は、各企業（及びその支店）の個別の課税所得の計算、企業が他のグループの構成員であるときは個別の課税所得の連結の計算、そして各加盟国への連結課税ベースの按分の計算に関するルールを規定している。

CCCTBは、すべての規模の企業に適用可能である。多国籍企業は、単一市場におけるいくつもの租税障害の現実から解放され、中小企業が他の加盟国に活動を拡張する際のコストは低下するだろう。本制度の適用は任意である。す

資料（大野）

すべての企業が国境を越えて取引をするわけではないことから、CCCTBは、その国の領域を超えて活動を拡張しようと計画していない企業に対し、新たな税システムに移行するための費用の負担を強制するものではない。

調和（harmonization）は、課税ベースの計算のみを含み、会計計算（financial accounts）には干渉しない。したがって、加盟諸国は会計計算に関する自国のルールを維持し、CCCTBは会社の課税ベースに関する独立したルール（autonomous rules）を導入する。これらのルールは、年次又は連結計算書の調製に影響を与えない。

税率にまで調和を及ぼす意図はない。各加盟国は、納税者の課税ベースに独自の税率を適用することとなる。

CCCTBの下において、企業グループは連合内で単一のセットの課税ルールを適用し、ただ一つの税務当局に対応することとなる（ワン・ストップ・ショップ（one-stop-shop））。CCCTBを選択した企業は、共通ルールに規定されたすべての事項に関して、各国の法人税ルールの対象ではなくなる。CCCTB指令に規定する制度の適用を受ける資格がないか、同制度を選択しない企業は、引き続き各国の法人税ルールの対象となる。それらのルールは研究開発について特別な租税優遇措置を含んでいるかもしれない。

国境を越えて活動する企業は、国境を越えた損失補填（loss compensation）の導入及び法人税に関するコンプライアンス・コストの減少の双方から利益を得る。EU領域内の課税ベースの計算のための利益と損失の即時の連結は、クロス・ボーダーの状況における超過課税の縮小のための一歩であり、それによって、国内活動とクロス・ボーダーの活動との間の課税中立性を向上させ、域内市場の潜在力がより活用されることとなる。

CCCTBの導入の主たるメリットは、企業のコンプライアンス・コストの減少であろう。調査結果によれば、頻繁に生じる租税関係の作業のためのコンプライアンス・コストは、CCCTBの下で、7%程度減少する。実際の、かつ認識されるコンプライアンス・コストの減少は、中長期的に外国に進出する会社の能力と意欲とに大きな影響を与えるものと予想される。CCCTBは、他の加

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」

盟国に新たな子会社を設立しようとする親会社にとって、コンプライアンスのための時間と経費との大幅な削減につながるものと予想される。調査に参加した租税専門家は、大企業は他の加盟国での子会社の設立に当たり、平均して14万ユーロ（売上高の0.23%）を租税関係の経費に使っていると推計している。CCCTBによってこれらのコストは8万7000ユーロ又は62%削減できるであろう。中規模企業にとっての節約額は更に大きく、コストは12万8000ユーロ（売上高の0.55%）から4万2000ユーロに減る（67%減）と予想されている。

本提案はあらゆる規模の企業に利益を与えるが、欧州小規模事業法（SBA: the Small Business Act of Europe）⁴⁾ のレビュー（review）に記載されているように、とりわけ中小企業が単一市場において利益を得られるように支援し奨励する努力の一端として重要である。CCCTBは、中小企業にとってのEU内での活動の拡張をより簡素で安価なものにすることにより、租税障害及び行政手続上の負担を減らすことに特に貢献する。CCCTBの下では、国境を越えて活動し、本制度を選択する中小企業は、1セットの税ルールに従ってその法人課税ベースを計算することのみが求められる。CCCTBは、委員会において未だ議論中である、欧州私会社（SPE: European Private Company [=Societas Privata Europaea]）を補完するものである。EU内の企業の課税ベースの計算のための一般的な枠組みは、特に加盟諸国の国境を越えて活動するSPEにとって使いやすいものになっている。

現在の提案は、租税収入に影響を与えることを意図したものでなく、EU加盟諸国間の課税ベースの配分上の影響が分析されている。実際、加盟諸国の税収に対する影響は、最終的には、採用可能な異なる課税方式の併用又は適用される税率に関する各国の政策選択次第である。この点において、各加盟国への正確な影響を予見することは難しい。この文脈では、一般原則の例外として、

4) Communication from the Commission, 'Review of the "Small Business Act" for Europa', COM (2011) 78 final, 23. 2. 2011.

資料（大野）

加盟国間の課税ベースの配分の結果が事業活動を公平に反映していない場合には、セーフガード条項（a safeguard clause）が代替的手法を規定している。さらに、本指令は、本指令が発効した5年後に影響を再検討する条項を含んでいる。

加盟諸国にとって、選択制の導入は、当然に、税務当局が2つの異なるスキーム（CCCTBと各国の法人所得税）を管理運営しなければならないことを意味する。しかしそのことは、CCCTBによって企業による移転価格又は加盟国の税制のミスマッチを用いたタックスプランニングの機会が減るであろうという事実によって相殺される。欧州裁判所（EJC）を巻き込む議論や、租税条約上の相互協議を伴う議論は、より少なくなるだろう。

CCCTBの執行までの間、加盟国の税務当局を支援するため、FISCALIS EUプログラムがCCCTBの執行と管理について加盟諸国を支援するため発動されることが計画されている。

現在の提案は、企業課税のためのルールの完全なセットを含む。それは、選択できる者は誰か、課税ベースをどのように計算するか、及び連結の範囲と機能がどのようなものであるかの詳細について述べる。本提案はまた、濫用対抗規定（anti-abuse rules）について定め、連結課税ベースがどのように配分されるか、ワン・ストップ・ショップ・アプローチの下でCCCTBがどのように執行されるかについて定義する。

2. 利害関係者とのコンサルテーション及び影響評価の結果（RESULTS OF CONSULTATIONS WITH THE INTERESTED PARTIES AND IMPACT ASSESSMENTS）

（a）コンサルテーション（Consultations）

2001年の法人税調査報告書（the Company Tax Study of 2001）〔“Company Taxation in the Single Market”, SEC（2001）582〕の公表に続いて、委員会は広範な公開ディスカッション（public debate）を行い、一連のコンサルテーシ

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」

ョンを実施した。

その過程で最も重要だったステップは、全加盟国の税務当局の専門家で構成された作業部会（CCCTB作業部会）の設置である。CCCTB作業部会は、2004年11月に設立され、2008年4月までに13回の全員出席のセッションを行った。加えて、6つのサブグループが特定の分野についてより深い検討を行うために設置され、CCCTB作業部会に報告を行った。各国の専門家の役割は、技術的な補助と助言を委員会事務局に提供することに限られた。CCCTB作業部会は、また、民間、職業専門家団体及び学界からのすべての主要な専門家と利害関係者が意見を述べられるよう、より広範な構成で3度（すなわち、2005年、2006年及び2007年の12月に）集まった。

さらに、委員会は双方向のベースで、いくつかの企業団体及び職業専門家団体から非公式に意見を聴取した。その中のいくつかの利害関係グループは、公式に彼らの見解を提出した。また、学術的研究の成果も考慮された。このように、一流の研究者たちは委員会に対して本制度の様々な点に関連した識見を提供した。

委員会はさらに二つの行事をブリュッセル（2002年4月）とローマ（2003年12月にイタリアの大統領府とともに）で開催した。2008年2月に、委員会と学術的機構によって共催されたもう一つの会議がウィーンで行われ、CCCTBに関わるいくつかの詳細な項目について議論された。最後に、2010年10月20日に、委員会は加盟諸国、民間、シンクタンク及び学界の専門家と、委員会事務局が2008年4月に行った直近のCCCTB作業部会の会合以降に見直し、より発展させた幾つかのトピックに関して協議した。

(b) 影響評価書 (Impact Assessment)

非常に詳細な影響評価書が作成された。それは、以下の研究結果を含むものである。(i) European Tax Analyzer (ETA)、(ii) Price Waterhouse Cooper-Study (PWC)、(iii) Amadeus and Orbis database、(iv) Deloitte Study、及び(v) CORTAX study。

資料（大野）

当該報告書は「影響評価書に関する〔欧州委員会〕事務総局指針」(the Guidelines of Secretariat General for Impact Assessment)に従っており、当該報告書には、(i)コンサルテーションのプロセスの記録、(ii)存在する問題の説明、(iii)政策の目的の記述、及び(iv)記述された目的を達成できる代替的政策オプションとの比較、が記載されている。とりわけ、CCTB（連結のない共通課税ベース）とCCCTB（連結のある共通課税ベース）一双方について強制適用と選択適用がある一が分析の対象であり、そのそれぞれの経済的、社会的及び環境的影響が比較されている。

政策オプションの比較

影響評価書は、27の別個の各国課税制度から生じる租税コストを排除しつつ、欧州企業にそのEU領域内の利益を1セットのルール（one set of rules）に従って計算できる可能性、したがって、その企業の事業ニーズに最もふさわしい法的環境を選ぶことができる可能性を提供することにより、その企業の競争的立場を向上させる意図をもって、異なるオプションを考察する。当該報告書は、「何もしない」（‘non action’）又は「現状維持」（‘status-quo’）のシナリオ（オプション1）と比較される4つの主要な政策シナリオについて検討する。

- (i) 選択的共通法人課税ベース（an optional Common Corporate Tax Base）：
EU居住者である企業（及びEUに所在する恒久的施設）は、27の各国法人税制のいずれかの代わりに、連合を通じての1セットの共通ルール（one set of common rules across the Union）に従った課税ベースの計算方法を選択することができる。この制度は課税〔ベース計算〕結果（tax results）の連結を含まないので、「分離会計」（separate accounting）（すなわち、「独立企業」（arm's length）原則に基づく一取引ごとの価格付け）は、引き続きグループ内の取引で用いられる（オプション2）。
- (ii) 強制的共通法人課税ベース（A compulsory Common Corporate Tax Base: compulsory CCTB）：すべての適格EU居住者である企業（及びEUに所在

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」

する恒久的施設）は、連合を通じての 1 セットの共通ルールに従って課税ベースを計算することを要求される。新しいルールは既存の 27 の各国法人税制にとって代わる。連結が行われないため、「分離会計」がグループ内取引の利益配分を決定し続ける（オプション 3）。

- (iii) 選択的共通連結法人課税ベース（An optional Common Consolidated Corporate Tax Base: optional CCCTB）：EU 全域での連結課税ベースを成立させる 1 セットの共通ルールは、既存の 27 の各国法人税制及び関連企業への収入の配分における「分離会計」の使用に代替する。したがって、各グループ構成員（すなわち、EU の居住者である企業又は EU に所在する恒久的施設）の課税〔ベース計算〕結果は、連結課税ベースを形成するために合算され、事前に設定された定式に基づく配分メカニズムに従って再配分される。このシナリオのもとでは、EU 居住者である企業及び／又は EU 外居住者である企業に保有されている EU に所在する恒久的施設は、それらがグループを形成するための適格要件（eligibility requirements）を満たし、同じグループのすべての適格な構成員が当該共通ルールの適用を受けることを選択した場合には、CCCTB を適用することができる（オールイン、オールアウト（‘all-in all-out’））（選択肢 4）。
- (vi) 強制的共通連結法人課税ベース（A compulsory Common Consolidated Corporate Tax Base: compulsory CCCTB）：EU の居住者である企業及び／又は EU 外居住者である企業に保有されている EU に所在する恒久的施設は、それらがグループを形成するための適格要件を満たす場合には、CCCTB ルールを適用することが要求される。

影響分析

影響評価書の経済的結果は、特定された法人税の障害（corporate tax obstacles）の排除により企業が健全な経済的選択をできるようになり、したがって経済の全体的な効率性が向上することを示している。選択的 CCCTB 及び強制

資料（大野）

的 CCCTB の二つのオプションが、やや高めの福祉の向上をもたらす。選択的 CCCTB は多くの理由から望ましいものである。影響評価書において検証されている2つの主な理由は、(i)雇用についての推定される影響がより好ましいものであること、及び(ii)EUの個々の企業によるその課税ベースの計算の新しい手法への強制的変更が（その企業が1つ以上の加盟国で操業しているか否かに関わらず）避けられることである。

分析の対象となった改善は、長期的には、重要でダイナミックな効果を潜在的にもたらす。不確実性の軽減と複数の管轄において操業している企業が現在被っている（実際の、かつ、認識できる）コストの軽減が、それらの効果が実現されることが期待される主要な分野である。究極的には、これらは欧州及び他地域の多国籍企業のさらなる発展並びに純粋な国内企業による他国への新規投資（de novo investment）を通じて、EU内のクロス・ボーダーの投資の拡大につながる。特に、EU内の異なる課税ルールを遵守する義務と複数の税務当局に対応しなければならない義務に伴う追加的なコンプライアンス・コストの排除（「ワン・ストップ・ショップ」原則）は、企業が国境を越えて活動を拡張する能力を強化するだろう。そのような見通しは、現状において高いコンプライアンス・コストの影響をもっぱら受けている中小企業に特に有益であるに違いない。

影響評価書は、CCCTBの導入による租税収入全体への最終的な影響は加盟国による政策選択次第であると指摘するが、多くの加盟諸国が非常に困難な予算状況にあることを考慮すれば、加盟諸国は歳入効果に細心の注意を払うことが重要である。

一般に、共通ベースについての新ルールは、現在のものよりも広範な平均EU〔課税〕ベース（an average EU base）をもたらす。クロス・ボーダー基準（cross-border basis）において相殺される経済的損失がある限りにおいて、CCCTBの下での連結は共通〔課税〕ベース（the common base）を収縮させる。

実際、加盟諸国の歳入に与える影響は、最終的には、異なる課税手段の併用

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」

又は適用税率に関する国内政策の選択に依存する。この観点からは、加盟諸国への実際の正確な影響を予測することは困難である。しかしながら、本指令は 5 年後に影響を再検討する条項を含んでいる。

3. 本提案の法的要素（LEGAL ELEMENTS OF THE PROPOSAL）

（a）法的基礎（Legal Basis）

直接税に関する立法については、欧州連合の運営に関する条約（TEFU: the Treaty on the Functioning of the EU）第 115 条が適用される。当該条項は、当該条項に基づく法の接近（legal measures of approximation）については、指令（a Directive）の法形式がとられることを規定する。

（b）補充性（Subsidiarity）

本提案は、補充性の原則（the principle of Subsidiarity）を遵守している。

CCCTB の制度は、企業が単一市場において操業する時に直面する、主に連合が 27 の異なる課税制度に分裂している結果から生じる租税障害に対処することを目的としている。各加盟国により個々に計画され執行されている、調整のされていない行動によっては、現在の状況が再現されるだけであろう。何故なら、企業はなおも、その企業が納税義務を負う加盟国の数だけある税務当局に対応する必要があるだろうからである。

もし各加盟国が自国の制度を適用するならば、クロス・ボーダーの損失に対する救済や組織再編に対する非課税のような、この提案によって設定されているルールは効果がなくなり、とりわけ二重課税又は二重非課税などの市場の歪みを生じさせるだろう。利益の分割についての全く異なる各国ルールが、現在の一既に複雑な一関連企業間の事業利益の配分過程を改善することもないであろう。

問題の本質は、共通アプローチを要求している。

EU 内における、関連企業の課税ベースの計算、連結及び配分のための 1 セットのルールは、既存の 27 の各国租税制度の相互作用によって引き起こされ

資料（大野）

た市場の歪みを減ずることが期待される。さらに、この制度の創設、特に国境を越えた損失の救済、グループ内での資産移転の非課税及び定式を通じたグループ課税ベースの配分は、共通の規制の傘（a common regulatory umbrella）の下でのみ実現され得る。したがって、行政手続の共通ルールは「ワン・ストップ・ショップ」の行政が機能するよう工夫されなければならない。

本提案は、関連企業間の課税ベースの計算における国内制度の不一致によって生じた租税障害に対抗することに制限される。法人税調査報告書（the Company Tax Study）に続いて行われた作業は、それらの障害に対処する最善の結果は法人課税ベースの計算及び国境を越えた統合を管理する共通の枠組みにより得られるだろうことを確認した。実際、これらの事柄は、それが主としてクロス・ボーダーの性質を持つために、連合レベルで定めた立法でのみ対処可能である。そのため、この提案は、補充性の原則に照らして正当化される。なぜなら、加盟国による個別の行動によっては意図した結果を達成することはできないだろうからである。

（c） 比例性（Proportionality）

選択的な制度として構成された本提案は、特定された問題に対して最も比例的な解答を与えるものである。本提案は、外国に移動する意思を持たない企業に対し、何ら実質的な利益がないにもかかわらず、共通ルールの履行に係る不必要な管理費用を負担することを強制しない。

現在の提案によって税務上のコンプライアンス・コストが減少すると期待されることから、単一市場への投資についてのより好ましい状況が創出されることが期待される。さらに会社は、移転価格の公式性（transfer pricing formality）の排除、同一グループ内で国境を越えて損失を移転することの可能性、及びグループ内組織再編の非課税により、大きな恩恵を受けることができるであろう。肯定的な影響は、国内の税務行政庁が初期の段階において制度を執行するために負担しなければならない、財政上及び行政上付加される可能性のあるコストを上回るに違いない。

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」

本提案に定められている手法は、要求された結論を達成するためにふさわしく、かつ必要である（すなわち、比例的である）。これらの手法はすなわち、特定された租税障害を抑制し、単一市場を歪める要素を是正するための必要条件である、法人課税ベースの調和について取り扱うものである。この点において、この提案は税率の調和（又は最低税率の設定）を含むものでないことも明確にしておくべきである。実際に、税率の決定は加盟国の固有の課税主権に属する事柄として扱われ、したがって各国の法制に委ねられている。

4. 予算への影響（BUDGETARY IMPLICATION）

指令についての本提案は、欧州連合の予算にいかなる影響も与えない。

2011/0058（CNS）

共通連結法人課税ベース（CCCTB）についての理事会指令の提案
（Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE
on a Common Consolidated Corporation Tax Base（CCCTB））

欧州連合理事会は、
欧州連合の運営に関する条約、そして特にその第115条を考慮し、
委員会からの提言を考慮し、
各国の議会に立法行為の原案を送付した後に、
欧州議会の意見を考慮し⁵⁾、
欧州経済社会委員会の意見を考慮し⁶⁾、

5) OJ C [...], [...], p. [...].

6) OJ C [...], [...], p. [...].

資料（大野）

特別立法手続に従って行動し、
次の理由から本提案を採択した。

- (1) 連合内で国境を越えて事業を行おうとする企業（companies、法人）は、27の異なる法人税制の存在に基因する深刻な障害と市場の歪みに直面している。これらの障害や歪みは内部市場が適正に機能することを妨げる。これらは連合への投資意欲を阻害し、2010年3月3日に委員会で採択された「ヨーロッパ2020－賢明で持続可能で包括的な成長戦略」と題された文書⁷⁾で設定された優先事項に逆行する。また、これらは高い競争性のある社会市場経済の要求とも矛盾する。
- (2) クロス・ボーダーの事業にとっての租税障害は、一般に市場の非効率性を解消するためのリソースを欠く中小企業にとってとりわけ厳しい。
- (3) 加盟諸国間の租税条約ネットワークは適切な解決をもたらさない。法人税の問題に対する既存の連合の立法は、若干の特別な課題にしか対処していない。
- (4) 企業が法人税の観点から連合をひとつの市場として扱うことを可能とする制度は、連合の居住者である企業の国境を越える活動を容易にし、連合を国際的な投資のためのより競争的な場所にするという目標達成を促進するであろう。このような制度は、一以上の加盟国において課税関係を有する企業グループが、連合内の租税問題を、単一セットの課税ベース計算ルール（a single set of rules for calculation of the tax base）に従って単一の税務当局（a single tax administration）との間で解決することができようにすることで成し遂げられる（「ワン・ストップ・ショップ」）。これらのルールは、連合の法人税の対象ではあるがグループを構成しない事業体にも適用されるべきである。
- (5) 税率の差異は同様の障害とはならないことから、本制度（共通連結法人課

7) COM (2010) 2020.

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」

税ベース（CCCTB）は加盟国の法人税率に対する裁量に影響を与える必要はない。

- (6) 連結はこの制度の本質的な要素である。なぜなら、連合内の企業が直面している主要な租税障害は、この方法でしか克服できないからである。連結は、移転価格の公式性（transfer pricing formality）及びグループ内の二重課税を排除する。さらに、納税者に生じた損失は、自動的に同一グループ内の他の構成員によって生み出された利益と相殺される。
- (7) 連結により、必然的に、グループ構成員が設立されている加盟諸国間の〔課税ベース計算〕結果の按分（apportionment of the result）に関するルールが必要となる。
- (8) このような制度は、本来、国境を越えて事業を行っている企業のニーズに応えるために創設されるものであるから、本制度は選択制であるべきであり、既存の各国法人税制と共存すべきである。
- (9) 本制度（共通連結法人課税ベース（CCCTB））は、委員会指令78/660/EEC⁸⁾及び83/349/EEC⁹⁾並びに欧州議会・欧州理事会規則1606/2002/EC¹⁰⁾に定めるルールに影響を与えることなく、企業の課税ベースの計算に関する一連の共通ルールを構成すべきである。
- (10) 全ての収益（revenues）は、明示的に除外されない限り、課税対象とされるべきである。
- (11) 配当、グループ外の企業の株式の処分による収入（proceeds）及び外国の恒久的施設の利益（profits）は、課税対象から除外されるべきである。二重課税からの救済を図るために、大部分の加盟諸国は配当と株式の処分による収入を課税対象から除外しているが、それは、外国で支払った税について税額控除を求める納税者の権利（entitlement）について計算する必要

8) OJ L 222, 14.8.1978, p.11.

9) OJ L 193, 18.7.1983, p.1.

10) OJ L 243, 11.9.2002, p.1

資料（大野）

を回避するためである。特に、そのような権利について、配当を行う企業によって支払われる法人税を考慮しなければならない場合にはそうである。外国で稼得された所得の除外は、同様の簡素化の必要性に合致する。

- (12) 利子及び使用料の支払いから構成される所得は課税対象となり、当該支払いに課せられた源泉税が税額控除される。配当の場合とは対照的に、このような控除の計算は困難ではない。
- (13) 課税対象の収益（taxable revenues）から、事業経費（business expenses）及びその他の一定の項目が控除される。控除可能な事業経費は、通常、販売に関連する全ての原価（costs）並びに製造、保守及び所得の確保に関連する経費を含む。研究開発費及び事業上の目的で資本又は負債を増加させるために生じた費用も控除可能でなければならない。控除できない経費のリストが作成されなければならない。
- (14) 固定資産は、税務上、償却可能でなければならないが、一定の例外規定が置かれる。長期の有形資産及び無形資産は個別に償却されるが、その他のものはプールされる。プールによる償却は、個々の種類の固定資産及びその耐用年数のリストの作成及び管理の必要性を回避するものであり、税務当局と納税者の双方にとっての簡素化となる。
- (15) 納税者は損失を無制限に繰越すことが認められるべきであるが、損失の繰戻しは認められるべきでない。損失の繰越しは、納税が真実の収入に基づいて納税することを保証することを意図するものであるもので、損失の繰越に制限を設ける理由はない。損失の繰戻しは、加盟諸国の実務において比較的に希であり、過度な複雑化を招く。
- (16) 連結の有資格者（グループ・メンバーシップ）は、(i)支配（議決権の50%以上）と(ii)所有（株式の75%以上）又は利益に対する権利（利益を要求する権利の75%以上）に基づく二つの基準によって決定されるべきである。これらの基準は、支配と高いレベルの参加の関連性によって示されるように、グループの構成員間の高いレベルの経済的統合を確信させるものである。二つの基準は課税年度を通じて満たされているべきである。そうでな

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」

ければ、企業は直ちにグループから離脱するべきである。グループ・メンバーシップには、最低9か月の期間が要求されるべきである。

- (17) 事業再編成に関するルールが、公正な方法で加盟諸国の課税権を保護するために設定されるべきである。ある企業がグループに加入した場合、連結前の事業損失は納税者の按分後利益 (apportioned share) と相殺されるために繰り越されなければならない。企業がグループを離脱する場合には、連結していた時期に生じた損失は一切按分されるべきでない。一定の資産がグループへの加入又はグループからの離脱から短期間の間に処分された場合には、キャピタル・ゲインについての調整が行われ得る。自己開発の無形資産の価値は、特定の期間の研究開発費やマーケティング・広告費などの適切な代替基準 (a suitable proxy) に基づいて評価されるべきである。
- (18) 納税者によって支払われる利子及び使用料に源泉税が課される場合には、それらの税額はその課税年度における定式に従って分配されるべきである。納税者による配当の支払いに源泉税が課される場合には、それらの税額は分配されるべきではない。何故なら、利子及び使用料の場合と異なり、配当はすべてのグループ会社によって負担される前もっての控除とはならないからである。
- (19) 納税者と、それと同じグループの構成員でない関連企業との間で行われる取引は、一般に適用される基準である独立企業原則に従った価格調整の対象とされるべきである。
- (20) この制度は、一般的濫用対抗規定 (a general anti-abuse rule) を含むべきであり、当該規定は、特定のタイプの濫用的行為を抑制するために設計された方法によって補完される。これらの方法には、支払者が所在する加盟国と「直接税と保険プレミアムへの課税に関する加盟諸国の権限のある当局による相互共助に関する理事会指令 2011/16/EU」^{11, 12)} に準じた合意に基づいて情報交換を行わない、連合の領域外の低税率国の税務上の居住者である関連企業に支払われた利息の控除の制限と、被支配外国会社 (con-

trolled foreign companies) についてのルールが含まれるべきである。

- (21) 連結課税ベースの按分のための定式は、三つの均等に重み付けされたファクター（労働、資産、売上）から成るべきである。労働ファクターは、賃金と従業員数をベースとして計算されるべきである（それぞれの項目が半分を占める）。資産ファクターは、すべての有形固定資産で構成されるべきである。無形資産と金融資産は、その流動的性質と制度を回避しようとするリスクから、定式から除外されるべきである。これらのファクターの使用は、原産地側の加盟国（the Member State of origin）の利益に適切な比重を与えることができる。最後に、売上が、仕向地側の加盟国（the Member State of destination）に平等な取り分を保障するために考慮されるべきである。これらのファクターと比重は、利益に対する課税は当該利益が獲得された場所で行われることを保証する。原則に対する例外として、按分の結果が事業活動の程度を公平に表していない場合には、セーフガード条項（a safeguard clause）が代替的方法を規定する。
- (22) 個人情報の処理に際しての個人の保護及び当該情報の自由移動に関する1995年10月24日付けの欧州議会・理事会指令95/46/EC¹³⁾が、本指令の枠組において執行される個人情報の処理について適用される。
- (23) 企業グループは、単一の税務当局（「主たる税務当局」（‘principal tax authority’））と交渉することができるべきである。その税務当局は、グループの親会社（「主たる納税者」（‘principal taxpayer’））が税務上の居住者である加盟国の税務当局であるべきである。本指令は当該制度の執行ための手続的ルールも定めるべきである。本指令は、事前ルーリングの仕組み（an advance ruling mechanism）も規定すべきである。税務調査は主たる税務当局によって開始され調整されるべきであるが、グループ構成員が課

11) OJ L 64, 11.3.2011, p.1

12) OJ L 336, 27.12.1977, p.13

13) OJ L 281, 23.11.1995, p.31-50

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」

税の対象となっている他の加盟国の税務当局も税務調査の開始を要求することができる。グループ会社が居住者である又は設立されている加盟国の権限ある当局は、[本制度適用の] 選択の通知（the notice to opt）又は修正評価（an emended assessment）に関する主たる税務当局の決定に対して、主たる税務当局の加盟国の裁判所に出訴することができる。納税者と税務当局間の争訟（disputes）は、主たる税務当局の加盟国の法に基き、双方の主張を第一審として審査する適格のある行政組織によって取り扱われるべきである。

- 24 委員会は、付属文書を会社の形態及び法人税に関する加盟諸国の法の変化を考慮したものに適応させ、控除できない租税のリストを更新し、リース資産に関する法的及び経済的所有権の定義についてのルール、リース料の支払に当たっての資本と利子の要素の計算についてのルール、及びリース資産の減価償却ベースの計算についてのルールを定めるために、EU運営条約第290条の規定に従って、委任された法行為（delegated acts）を採択する権限を与えられるべきである。必要に応じてルールが修正されることを許容するために、当該権限は無期限に委員会に与えられることが必要である。
- 25 [①] 本指令に定める要件を満たす第三国の会社形態のリストの毎年
の採択、[②] 労働・資産及び売上要素の計算、従業員・賃金・資産及び売上
のそれぞれのファクターへの按分、並びに資産ファクターのための資産の
評価に関するルールの策定、並びに [③] 選択の通知のための標準的な様
式の採用、及び電子申告・納税申告の様式・連結納税申告の様式・関係書
類の文書化に関するルールの採用に関する、本指令の実施についての統一
された条件を確保するために、権限が委員会に付与されるべきである。こ
れらの権限は、委員会による実施権限の執行に対する加盟諸国によるコン
トロールのための仕組みに関するルール及び一般原則を定める2011年2
月28日付けの欧州議会及び理事会規則（EU）182/2011¹⁴）に従って行使さ
れるべきである。

資料（大野）

- 26 本指令の目標は、各国の税制間の調和の欠如のために、加盟諸国による個別の行動を通じては十分に達成することはできない。内部市場の非効率性はまずクロス・ボーダーの性質の問題を提起することを考慮すれば、救済手段は連合レベルで採択されるべきである。このようなアプローチは、EU条約第5条に規定されている補充性の原則（the principle of subsidiarity）と整合的である。同条に規定されている比例性の原則（the principle of proportionality）に従って、本指令はその目標を達成するに必要な限度を超えたものとなっていない。
- 27 委員会は、5年後に本指令の適用に関して見直しを行い、加盟諸国は、委員会の活動に適切なインプットを提供することにより委員会を支援しなければならない。

第1章 範囲

(SCOPE)

第1条 範囲

(Scope)

本指令は、一定の企業（companies）と企業グループ（groups of companies）の課税のための共通ベースを確立し、当該ベースの計算と使用に関するルールを定める。

第2条 適格企業

(Eligible companies)

1. 本指令は、以下の二つの条件を満たす場合に、一の加盟国の法に基づいて

14) OJ L 55, 28.2.2011, p. 13.

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」

設立された企業に適用される。

- (a) 当該企業が、附属文書Ⅰに記載された形態のひとつをとっていること。
 - (b) 当該企業が、附属文書Ⅱに記載された法人税の一つの対象になっているか、その後に導入された類似の法人税の対象となっていること。
2. 本指令は、以下の二つの条件を満たす場合に、第三国の法に基づいて設立された企業に適用される。
- (a) 当該企業が、附属文書Ⅰに記載された形態と類似した形態をとっていること。
 - (b) 当該企業が、附属文書Ⅱに記載された法人税のひとつの対象となっていること。
3. 委員会は、企業の形態及び法人税に関する加盟諸国の法令の変更を考慮して附属文書Ⅰ及びⅡを修正するために、第127条の規定に従い、かつ、第128条、第129条及び第130条に定める条件によって、委任された法行為（delegated acts）を採択することができる。

第3条 適格第三国企業形態

(Eligible third country company forms)

- 1. 委員会は、毎年、第2条第1項(a)に定めた要件を満たすものと考えられる第三国の会社形態のリストを採択する。当該実施法行為（implementing acts）は、第131条第2項に定める審査手続に基づいて採択される。
- 2. 企業の形態が第1項に規定する第三国の企業形態リストに含まれていないことは、その形態への本指令の適用を排除するものではない。

第2章 基本的な概念

(FUNDAMENTAL CONCEPT)

第4条 定義 (Definitions)

本指令の目的上、以下の定義が適用される。

- (1) 「納税者」(‘taxpayer’) とは、本指令に規定する制度の適用を選択した企業をいう。
- (2) 「単体の納税者」(‘single taxpayer’) とは、連結の要件を満たしていない納税者をいう。
- (3) 「非納税者」(‘non-taxpayer’) とは、本指令に規定する制度を選択する資格を有しないか、同制度を選択していない納税者をいう。
- (4) 「居住納税者」(‘resident taxpayer’) とは、第6条第3項及び第4項の規定により、加盟国の税務上の居住者である納税者をいう。
- (5) 「非居住納税者」(‘non-resident taxpayer’) とは、第6条第3項及び第4項の規定により、加盟国の税務上の居住者でない納税者をいう。
- (6) 「主たる納税者」(‘principal taxpayer’) とは、次の者をいう。
 - (a) 居住納税者が、その適格子会社、他の加盟国に所在するその恒久的施設又は第三国の居住者である適格子会社の一以上の恒久的施設とともに一のグループを形成する場合における、その居住納税者；又は
 - (b) グループが、第三国の居住者である同じ親会社の直接の適格子会社(immediate qualifying subsidiaries)である二以上の居住納税者のみによって構成されている場合において、当該グループによって指名された居住納税者；又は
 - (c) 居住納税者が、その親会社の一以上の恒久的施設のみと一のグループを構成している場合において、第三国の居住者である親会社の適格子会社である居住納税者；又は
 - (d) 二以上の加盟諸国に所在する恒久的施設とのみグループを形成する非居住納税義務者によって指名された恒久的施設
- (7) 「グループ構成員」(‘group member’) とは、第54条及び第55条に定義さ

れる同一グループに属する納税者をいう。納税者が、一以上の恒久的施設を、当該納税者の経営管理の中核（central management and control）が存在する加盟国とは異なる加盟国に有する場合には、それぞれの恒久的施設はグループ構成員として取り扱われる。

- (8) 「収益」(‘revenue’) とは、販売その他の取引からの収入、政府機関に代わって徴収される付加価値税並びにその他の租税及び賦課金の純額（net of value added tax and other taxes and duties）をいい、金銭的性質か非金銭的性質かにかかわらず、資産及び権利の処分からの収入、利子、配当及びその他の利益配分、清算からの収入、使用料、補助金及び助成金、受け取った贈与、補償金並びに好意による支払を含む。収益には、納税者による非金銭的贈与も含まれる。収益には、納税者による資本の増加又は納税者への負債の返済は含まれない。
- (9) 「利益」(‘profit’) とは、一の課税年度（tax year）において、収益が控除可能な費用及びその他の控除可能な項目を超過する部分をいう。
- (10) 「損失」(‘loss’) とは、一の課税年度において、控除可能な費用及びその他の控除可能な項目が収益を超過する部分をいう。
- (11) 「連結課税ベース」(‘consolidated tax base’) とは、第 10 条の規定に従って計算されるグループ構成員の全ての課税ベースを合計した結果をいう。
- (12) 「按分後利益」(‘apportioned share’) とは、第 86 条から第 102 条までに定める定式の適用によりグループの一の構成員に割り当てられる、グループの連結課税ベースの一部分（the portion）をいう。
- (13) 一の固定資産又は資産プールの「税務上の価額」(‘value for tax purposes’) とは、償却ベース（depreciation base）から現時点までに控除された償却費を控除したものをいう。
- (14) 「固定資産」(‘fixed asset’) とは、有償で取得された又は納税者によって創出された全ての有形資産及び有償で取得された全ての無形資産で、それらが独立して価値あるものとされ、12 か月以上の間、事業において所得の創出、維持又は確保のために用いられるものをいう。ただし、それらの取

資料（大野）

得、建設又は改良の費用が1,000ユーロ未満である場合を除く。固定資産には、金融資産が含まれる。

- (15) 「金融資産」(‘financial asset’) とは、関連事業体 (affiliated undertakings) の株式、関連事業体への貸付金、参加持分 (participating interests)、会社が参加を通じて関係している事業体への貸付金、固定資産として保有されている投資、その他の貸付金、及び各国の法が貸借対照表に計上することを許容している範囲においての自己株式をいう。
- (16) 「長期有形固定資産」(‘long-life fixed tangible assets’) とは、15年以上の耐用年数を有する有形固定資産をいう。建物、航空機及び船舶は、長期有形固定資産とみなされる。
- (17) 「中古資産」(‘second-hand assets’) とは、取得の時点でその耐用年数の一部が既に経過しているもので、現状のままで、あるいは修復により、更なる使用が可能である固定資産をいう。
- (18) 「改良費」(‘improvement cost’) とは、実質的に当該資産の能力を向上させ、若しくは実質的に当該資産の機能を向上させ、又は当該資産の当初の償却ベースの10%以上となる、固定資産に対するあらゆる追加的支出をいう。
- (19) 「在庫品及び仕掛品」(‘stocks and work-in-progress’) とは、販売のために保有されている資産、販売のための製造過程において保有されている資産、又は製造過程若しくはサービスの提供において消費される素材若しくは補給品として保有されている資産をいう。
- (20) 「経済的所有者」(‘economic owner’) とは、その者が法的所有者であるかどうかにかかわらず、固定資産に付随するすべての実質的利益を有しリスクを負担する者をいう。固定資産の使用、収益及び処分の権利を有し、その損失又は破損のリスクを負担する納税者は、いかなる場合においても、経済的所有者とみなされる。
- (21) 「権限ある当局」(‘competent authority’) とは、本指令の実施に関する全ての事項を管理すべく各加盟国から指名された当局をいう。

- 22 「主たる税務当局」(‘principal tax authority’) とは、主たる納税者が居住者である加盟国の権限ある当局（主たる納税者が非居住者の恒久的施設である場合には、当該恒久的施設が存在する加盟国の権限ある当局）をいう。
- 23 「税務調査」(‘audit’) とは、権限ある当局が本指令に対する納税者のコンプライアンスを立証するために行うあらゆる質問、検査及び調査をいう。

第5条 恒久的施設 (Permanent Establishment)

1. 納税者が、固定された場所 (fixed place) を、その納税者の経営管理の中核が存在する国とは別の国に有しており、当該固定された場所を通じてその事業の全部又は一部を営んでいる場合には、当該納税者は当該別の国に「恒久的施設」(a ‘permanent establishment’) を有しているものとみなされる。恒久的施設には、特に以下のものが含まれる。
 - (a) 事業の管理の場所
 - (b) 支店
 - (c) 事務所
 - (d) 工場
 - (e) 作業場
 - (f) 鉱山、石油若しくは天然ガスの坑井、採石場又はその他の天然資源を採取する場所
2. 建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事については、これらの工事現場又は工事が12か月を超える期間存続する場合には、恒久的施設を構成するものとする。
3. 第1項及び第2項の規定にかかわらず、次に該当するものは恒久的施設に該当するとはみなされない。
 - (a) 納税者に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設

資料（大野）

を使用すること。

(b) 納税者に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。

(c) 納税者に属する物品又は商品の在庫を他の者による加工のためにのみ保有すること

(d) 納税者のために物品若しくは商品を購入し、又は情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。

(e) 納税者のためにその他の準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。

(f) (a)から(e)までに掲げる活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。ただし、当該一定の場所におけるこのような組合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。

4. 第1項の規定にかかわらず、納税者に代わって行動する者（第5項の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。）が、一の国内で、当該納税者の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する場合には、当該納税者は、その者が当該納税者のために行うすべての活動について、当該一の国内に恒久的施設を有するものとみなされる。ただし、その者の活動が第3項に掲げる活動（事業を行う一定の場所で行われたとしても、同項の規定により当該一定の場所が恒久的施設とされない活動）のみである場合は、この限りでない。

5. 納税者は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋又はその他の独立の地位を有する代理人を通じて一方の国で事業を行っているという理由のみでは、当該一方の国に恒久的施設を有するものとはみなされない。

6. 一の国の居住者である納税者が、他の国の居住者である納税者若しくは当該他の国において事業（恒久的施設を通じて行われるものであるか否かを問わない。）を行う納税者を支配し、又は支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の納税者も、他方の納税者の恒久的施設とはされな

い。

第3章 本指令に規定する制度の選択

(OPTING FOR THE SYSTEM PROVIDED FOR BY THIS DIRECTIVE)

第6条 選択

(Opting)

1. 加盟国の税務上の居住者である、本指令が適用される企業は、本指令に規定する条件の下で、本指令に規定する制度を選択することができる。
2. 加盟国の税務上の居住者でない、本指令が適用される企業は、加盟国において当該納税者によって維持されている恒久的施設に関して、本指令に定める条件の下で、本指令に規定する制度を選択することができる。
3. 第1項及び第2項の解釈上、企業で、その登記された事務所、設立の場所又は実質的経営本拠地（the place of effective management）が加盟国にあり、当該加盟国と第三国との間で締結された合意の文言に基づいて当該第三国の税務上の居住者とされないものは、当該加盟国の税務上の居住者であるとみなされる。
4. 第3項の規定に基づき、企業が2以上の加盟国の居住者である場合には、当該企業は、その実質的経営本拠地が所在する加盟国の居住者であるとみなされる。
5. 海運業のグループ構成員又は内陸水路運送（inland waterways transport）に従事するグループ構成員の実質的経営本拠地がその船舶又はボート上にある場合には、実質的経営本拠地は当該船舶又はボートの本拠地港（home harbour）のある加盟国（もしそのような本拠地港がない場合には、その船舶又はボートの操縦者（operator）が居住する加盟国）にあるとみなされる。
6. 加盟国の居住企業で本指令に規定する制度を選択するものは、その源泉が

資料（大野）

居住加盟国の内外であるかどうかを問わず、全ての源泉から生じた全ての所得について、本制度の下において法人税の対象とされる。

7. 第三国の居住企業で本指令に規定する制度を選択するものは、加盟国の恒久的施設を通して行われる活動から生じる全ての所得について、本制度の下において法人税の対象とされる。

第7条 適用される法

(Applicable law)

企業に、本指令に規定する制度の適用を受ける適格があり、かつ、本指令に規定する制度を選択した場合には、その企業は、本指令に別段の定めがない限り、本指令に規定する全ての事項について、各国法人税制の対象とはならなくなる。

第8条 加盟国間合意に対する指令の優先

(Directive overrides agreements between Member States)

本指令の規定は、加盟諸国間で締結された合意における本指令に反する規定にかかわらず、適用される。

第4章 課税ベースの計算

(CALCULATION OF THE TAX BASE)

第9条 一般原則

(General Principles)

1. 課税ベースの計算において、利益及び損失は、実現した時にのみ (only when realised) 認識される。

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」

2. 取引及び課税事象（transactions and taxable events）は、個々に測定される。
3. 課税ベースの計算は、例外的な状況により変更が正当化されない限り、一貫した方法で行われる。
4. 課税ベースは、別段の定めがある場合を除き、課税年度毎に（for each tax year）決定されるものとする。課税年度（a tax year）は、別段の定めがある場合を除き、任意の 12 か月の期間であるものとする。

第 10 条 課税ベースの要素 (Elements of the tax base)

課税ベースは、収益から、課税対象とならない収益（exempt revenues）、控除可能な費用（deductible expenses）及びその他の控除可能な項目を控除して計算される。

第 11 条 課税対象とならない収入 (Exempt revenues)

次のものは法人税の課税対象とならない。

- (a) 第 32 条から第 42 条までの規定に従って償却の対象となる固定資産の取得、建設又は改良に直接関係付けられる補助金
- (b) 第 39 条第 2 項に規定するプールされた資産の処分からの収入（非金銭的な贈与の市場価額を含む。）
- (c) 受け取った利益配当
- (d) 株式の処分による収入
- (e) 第三国に所在する恒久的施設の所得

資料（大野）

第12条 控除可能な費用

(Deductible expenses)

控除可能な費用には、所得を獲得し又は確保するためのすべての売上原価 (cost of sales) と費用 (expenses)、納税者によって負担され控除される付加価値税を含み、研究開発経費及び事業上の目的のために資本又は負債を増加させるために負った経費が含まれる。

控除可能な費用には、第16条に定義される慈善団体で、加盟国又は指令2011/16/EUの規定と同様の要請に基づく情報交換に関する合意が適用される第三国に設立されているものに対する贈与も含む。慈善団体に対する金銭的贈与又は寄付の最大控除費用は、課税年度の収益の0.5%とする。

第13条 その他の控除項目

(Other deductible items)

固定資産の償却に関し、第32条から第42条までの規定に従って、比例的控除 (a proportional deduction) を行うことができる。

第14条 控除できない費用

(Non-deductible expenses)

1. 以下の経費は控除できないものとして取り扱われる。

- (a) 利益配当及び資本又は負債の返済
- (b) 交際費の50%
- (c) 留保された利益の、企業の資本の一部を形成する留保金への移転
- (d) 法人税
- (e) 賄賂
- (f) どのような規制であれ、その違反により公的機関に支払われるべき罰金

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」

及びペナルティ

- (g) 第11条の規定によって非課税とされる所得を得る目的で企業が負担する費用。そのような費用は、納税者がそれよりも低い費用を負担したと証明することができない限り、その所得の5%の割合であるものとする。
 - (h) 金銭的贈与及び寄付（第16条で定義される慈善団体に対するものを除く。）
 - (i) 研究開発に係るもの以外の固定資産の取得、建設又は改良に係る経費（第13条及び第20条に規定するものを除く。）
 - (j) 附属文書Ⅲに記載された租税（エネルギー製品、アルコール及びアルコール飲料並びに製造たばこに課される個別消費税を除く。）
2. 第1項(i)の規定にかかわらず、加盟国は附属文書Ⅲに記載された租税の以上の控除を規定することができる。グループの場合は、それらの控除は、当該加盟国の居住者であるか当該加盟国に所在するグループ構成員の按分後利益に適用される。
3. 委員会は、第127条の規定に従い、かつ、第128条、第129条及び第130条に定める条件によって、当該租税を課す加盟国の法人税の総額の20%以上に達するすべての類似の租税を含めるために必要な範囲において、附属文書Ⅲを修正するための委任された法行為（delegated acts）を採択することができる。

附属文書Ⅲの修正は、修正が行われた後に開始する課税年度から納税者に適用される。

第15条 株主の利益のための支出負担

(Expenditure incurred for the benefit of shareholders)

株主に対して与えられる利益のうち、第78条に規定する、直接又は間接に納税者の支配、資本又は経営に参加している個人、その配偶者、直系の尊属若しくは卑属又は関連企業に対するものは、そのような利益が独立の第三者にも

資料 (大野)

与えられるものでない限り、控除可能な費用としては取り扱われない。

第16条 慈善団体

(Charitable Bodies)

以下の諸条件を満たす団体は、慈善団体の資格を有する。

- (a) その団体が法人格を有し、その団体が設立された国の法令で慈善団体と認識されていること。
- (b) その団体の単一の又は主な目的と活動が公共の利益のひとつであること。教育、社会、医療、文化、科学、人道、宗教、環境又はスポーツの目的は、それが一般の利益に係る場合には、公共の利益に係るものとみなされる。
- (c) その団体の資産がその目的の推進のために用いられ、それが変更不可能なものであること。
- (d) その団体の会計処理及びその活動に関し、その団体が情報開示請求の対象となること。
- (e) その団体が設立された加盟国の定義によって、その団体が政党に該当しないこと。

第5章 タイミング及び数量化

(TIMING AND QUANTIFICATION)

第17条 一般原則

(General Principles)

収益、費用及びその他すべての控除可能な項目は、本指令に別段の定めがある場合を除き、それらが発生する (accrue) 又は負担される (are incurred) 課税年度において認識される。

第18条 収益の発生

(Accrual of Revenues)

収益は、それを受け取る権利が生じ、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、実際の支払いが延期されているか否かに関わらず、発生する。

第19条 控除可能な費用の負担

(Incurrence of deductible expenses)

控除可能な費用は、以下の条件を満たす時に負担される。

- (a) 支払い義務が発生したとき。
- (b) 債務の金額が合理的な正確さをもって数量化できるとき。
- (c) 商品取引の場合においては、商品に係る所有者の重要なリスクと報酬が納税者に移転されたとき。サービスの提供の場合においては、サービスが納税者に提供されたとき。

第20条 非減価償却資産に係る費用

(Costs related to non-depreciable assets)

第40条の規定によって減価償却の対象とならない固定資産の取得、建設又は改良に係る費用は、当該固定資産が処分された課税年度に控除される。ただし、処分に係る収入が課税ベースに含まれる場合に限る。

第21条 在庫品と仕掛品

(Stocks and work-in progress)

課税年度に控除される費用の総額は、当該課税年度の期首における在庫品及

資料（大野）

び仕掛品の価額分につき増加し、同課税年度の期末における在庫品及び仕掛品の価額分につき減少する。長期契約に係る在庫品と仕掛品については、調整は行われない。

第22条 評価 (Valuation)

1. 課税ベースの計算のため、取引は以下の方法によって測定される (be measured)。
 - (a) 商品やサービスの価格のような、当該取引の金銭的対価。
 - (b) 取引の対価の一部又は全部が金銭によるものでない場合については、時価 (the market value)。
 - (c) 納税者が受け取った非金銭的贈与については、時価。
 - (d) 納税者が慈善団体以外の団体のために行った非金銭的贈与については、時価。
 - (e) 取引目的で保有されている金融資産及び負債については、公正価額 (fair value)。
 - (f) 慈善団体に対する非金銭的贈与については、税務上の価額 (the value for tax purposes)。
2. 課税ベース、所得及び費用は、課税年度においてユーロによって測定されるか、課税年度の末日において、欧州中央銀行が公表する暦年の年平均為替レートによって（課税年度が暦年と一致しない場合には、課税年度を通じて欧州中央銀行が公表する日々の観察値 (daily observation) の平均値によって）、ユーロに換算される。この規定は、ユーロを採用していない加盟国に所在する単体の納税者には適用されない。また、全てのグループ構成員が同じ加盟国に所在しており、かつその加盟国がユーロを採用していない場合には、本規定は当該グループには適用されない。

第23条 取引目的で保有されている金融資産及び負債

(Financial assets and liabilities held for trading (trading book))

1. 金融資産又は負債は、以下のいずれかに該当する場合には、取引目的で保有されているものとして分類される。
 - (a) 主として短期間での売却又は買戻しの目的で取得又は負担されたもの。
 - (b) 金融派生商品を含む特定の金融手法のポートフォリオの一部であって、まとめて管理されており、短期間の利潤獲得について最近の実際の証拠があるもの。
2. 第18条及び第19条の規定にかかわらず、課税年度の期末の公正価額 (fair values) と同課税年度の期首（取引目的で保有されている金融資産又は負債の購入がその後に行われた場合にはその購入日）の公正価額との差額がある場合には、当該差額は課税ベースに算入される。
3. 取引目的で保有されている金融資産及び負債が処分された場合には、その収入は課税ベースに加算される。課税年度の期首の公正価額（購入日がある後である場合には購入日の時価）は減算される。

第24条 長期契約

(Long-term contracts)

1. 長期契約とは、以下の諸条件を満たすものである。
 - (a) 製造、据付け若しくは建設又はサービスの履行を目的として締結されるもの。
 - (b) その期間が12か月を超すか、あるいは12か月を超すと予想されるもの。
2. 第18条の規定にかかわらず、長期契約に係る収益は、税務上は、それぞれの課税年度において建設が完了した部分に対応する金額が認識されるものとする。完了の割合は、全体的見積り費用に対する当該課税年度の費用の比

資料（大野）

率、あるいはその課税年度の期末における完了の程度についての専門家の評価のいずれかを参考として決定される。

3. 長期契約に係る費用は、当該費用が生じた課税年度において考慮される。

第25条 準備金

(Provisions)

1. 第19条の規定にかかわらず、一の課税年度の期末において、納税者が、当該課税年度又はそれ以前の課税年度において行われた活動又は取引によって生じた法的責任 (legal obligation) を負う場合（又は将来において法的責任を負う可能性がある場合）には、当該責任から生じると適正に見積られた金額 (any amount arising from the obligation which can be reliably estimated) は控除される。ただし、最終的な支払額が控除可能な費用に該当する場合に限る。

当該責任が、将来の課税年度まで継続する活動又は取引に係る場合には、控除は、そこから得られる収入を考慮しつつ、活動又は取引の継続期間の計算に比例して配分される。

本条の規定の下で控除できる額の合計は、各課税年度の期末に再検討され、調整される。将来年度の課税ベースの計算に当たっては、すでに控除されている金額が考慮される。

2. 適正な見積り (a reliable estimate) は、課税年度の期末における現在の負債を弁済するために必要とされる見積り支出額であるものとする。ただし、当該見積りは、企業、グループ又は産業の過去の経験を含むすべての関連する要素に基づくものでなければならない。引当金の評価に当たっては、以下が適用される。

(a) すべてのリスクと不確実性が考慮される。ただし、不確実性は準備金の過度の創出を正当化するものではない。

(b) 準備金の期間が12か月以上であり、かつ、割引率についての合意がな

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」

い場合には、当該準備金は、12か月で満期となる義務として、課税年度の終了する暦年に欧州中央銀行が公表する欧州銀行間取引金利（Euribor: Euro Interbank Offered Rate）の年間平均により割り引かれる。

(c) 将来の事象は、それらが生じると合理的に予想される場合に考慮される。

(d) 準備金を増加させる事象に直接関連する将来の利益は、考慮される。

第26条 年金

(Pensions)

年金準備金（pension provisions）については、従業員が現在及び前の期間における彼らのサービスの対価として得た利益の合計についての適正な見積りを得るために、保険数理技術（actuarial techniques）が用いられる。

年金引当金は、欧州中央銀行が公表する12か月満期の負債の欧州銀行間取引金利を参考として割り引かれる。計算は、課税年度が終了する暦年における当該金利の年平均に基づいて行われる。

第27条 不良債権控除

(Bad debt deductions)

1. 以下の諸条件が満たされる場合には、不良債権（bad debt receivable）は控除することができる。

(a) 課税年度の期末において、納税者が支払いを追及するための全ての合理的な手順を踏んでおり、債権の全部又は一部が支払われないと合理的に認めること。あるいは、納税者が多数の同質の債権を有し、適用可能な過去の経験を含む関連するすべての要素を考慮することにより、割合基準（percentage basis）により不良債権の金額の適正な見積りが可能であること。

資料（大野）

- (b) 債務者が納税者と同一のグループの構成員でないこと。
 - (c) 不良債権に関して第41条に基づく控除がされていないこと。
 - (d) 不良債権が取引債権に関連する場合には、当該債権に対応する額は課税ベースの収入に含まれるものであること。
2. 支払いを追及するための全ての合理的な手順が踏まれたかどうかの決定については、以下のことが考慮される。
- (a) 回収費用が当該債権に対し不均衡なものであるかどうか。
 - (b) 回収に成功する見込みがあるかどうか。
 - (c) その状況において、企業が回収を追及することを期待することが合理的であるかどうか。
3. 過去に不良債権として控除された債権について処理が確定した場合には、回収された額は処理が確定した年の課税ベースに加算される。

第28条 ヘッジング (Hedging)

ヘッジ取引 (hedging instruments) に係る損益は、対応するヘッジ対象資産 (hedged item) に係る損益と同様の方法で取り扱われる。グループの構成員である納税者の場合、ヘッジ商品とヘッジ対象資産は、グループ内の異なる構成員が保有しているかもしれない。以下の諸条件を満たす場合には、ヘッジ関係 (hedging relationship) がある。

- (a) ヘッジ関係が事前に公式に指定され文書化されていること。
- (b) ヘッジに高い効果があると期待され、その効果が適正に測定できること。

第29条 在庫品及び仕掛品 (Stocks and work-in-progress)

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」

1. 通常は代替性のない在庫品及び仕掛品の原価（cost）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商品及びサービスの原価は、個別に測定される。その他の在庫品及び仕掛品の原価は、先入先出法（FIFO）又は加重平均法によって測定される。
2. 納税者は、類似の性質及び用途を有する全ての在庫品及び仕掛品の評価（valuation）に当たり、一貫して同じ方法を用いるものとする。在庫品及び仕掛品の原価は、すべての購入費用、改造のための直接費用、その他これらを現在の所在及び状態に移すためにかかった直接費用からなる。控除される付加価値税の純額（net of deductible Value Added Tax）は、費用となる。本指令に規定する制度を選択する前に在庫品及び仕掛品に間接費用を含めた納税者は、当該間接費用アプローチの適用を継続することができる。
3. 在庫品及び仕掛品の評価（valuation）は、一貫した方法で行われるものとする。
4. 在庫品及び仕掛品は、課税年度の末日に、原価（cost）と純実現可能価額（net realizable value）のいずれか低い価額により評価されるものとする。純実現可能価額とは、事業の通常の方法における推計販売価額（the estimated selling price）から推計完成費用（the estimated costs of completion）と推計販売費用（the estimated costs necessary to make the sale）を控除したものである。

第30条 保険業

(Insurance undertakings)

非生命保険については理事会指令 73/239/EEC¹⁵⁾ に従って、生命保険については欧州議会・理事会指令 2002/83/EC¹⁶⁾ に従って、再保険について欧州議

15) OJ L 228, 16.8.1973, p. 3.

16) OJ L 345, 19.12.2002, p. 1.

資料 (大野)

会・理事会指令 2005/68/EC¹⁷⁾ に従って、加盟国において活動することを許可された保険業は、以下の追加規定に従うものとする。

- (a) 課税ベースには、投資リスクを負う生命保険契約者のための投資がされている資産の課税年度の期末及び期首（購買の完了がそれよりも後の場合は購買の完了時）に計算された時価の差異を含む。
- (b) 課税ベースは、投資リスクを負う生命保険契約者のための投資がされている資産の処分の時及び課税年度の期首（購買完了がそれよりも後の場合は購買の完了時）に計算された時価の差異を含む。
- (c) 指令 91/674EEC¹⁸⁾ を遵守して設定された保険業の技術的準備金 (technical provisions) は、平準化準備金 (equalisation provisions) を除き、控除される。加盟国は、平準化準備金の控除について規定することができる。グループの場合には、平準化準備金のそのような控除は、その加盟国の居住者である又はその加盟国に所在するグループ構成員の按分後利益に適用される。控除される金額は、毎課税年度の年度末に見直され、調整される。将来の年度における課税ベースの計算においては、すでに控除された金額が考慮される。

第31条 資産の第三国への移転

(Transfer of assets towards a third country)

1. 居住納税者による固定資産の第三国の恒久的施設への移転は、移転の行われた課税年度に係る居住納税者の課税ベースの計算上、資産の処分とみなされる。非居住者納税者による固定資産の加盟国の恒久的施設から第三国への移転も、資産の処分とみなされる。
2. 第1項の規定は、当該第三国が欧州経済地域合意 (European Economic

17) OJ L 232, 9.12.2005, p.1

18) OJ L 374, 19.12.1991, p. 1

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」

Area Agreement) の当事国であり、かつ、当該第三国と居住納税者又は恒久的施設の加盟国との間に指令 2011/16/EU に準じた情報交換に関する合意がある場合には、適用されない。

第6章 固定資産の減価償却 (DEPRECIATION OF FIXED ASSETS)

第32条 固定資産登記簿 (Fixed assets register)

取得、建設又は改良の費用 (acquisition, construction or improvement cost) は、関連する日付とともに、固定資産登記簿 (a fixed asset register) に、固定資産毎に個別に記録されるものとする。

第33条 償却ベース (Depreciation base)

1. 償却ベースは、固定資産の取得、建設又は改修に直接に関連した全ての費用を含む。
費用には、控除される付加価値税は含まれない。
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用も、それ以外の方法で控除されない限り、償却ベースに加算される。
2. 贈与によって譲受された資産の償却ベースは、収益に含まれることとなる時価である。
3. 減価償却の対象となる固定資産の償却ベースからは、第11条(a)に定める取得、建設又は改良に直接関連する補助金の額が減額される。

資料（大野）

第34条 減価償却の要件

(Entitlement to depreciate)

1. 第3項の規定に従い、償却費は経済的所有者（economic owner）により控除される。
2. 経済的所有者と法的所有者が一致しないリース契約の場合には、経済的所有者がその課税ベースから支払リース料の利子要素（the interest element of the lease payments）を控除することができる。支払リース料の利子要素は、法的所有者の課税ベースに含まれる。
3. 固定資産は、同時期には一の納税者によってのみ償却されることができる。資産の経済的所有者が特定されない場合には、法的所有者が償却費を控除する権利を与えられる。その場合には、支払リース料の利子要素は、法的所有者の課税ベースには含まれない。
4. 納税者は減価償却を放棄することができない。
5. 委員会は、第127条の規定に従い、かつ、第128条、第129条及び130条に定める条件によって、以下の項目についてより詳細なルールを定めるために、委任された法行為を採択することができる。
 - (a) 特にリース資産に関しての、法的及び経済的所有者の定義
 - (b) 支払リース料に係る資本及び利子要素の計算
 - (c) リース資産の償却ベースの計算

第35条 改良費の減価償却

(Depreciation of improvement costs)

改良費は、新たに取得された固定資産に準じて、改良された資産に適用されるルールに従って償却される。

第36条 個別減価償却資産
(Individually depreciable assets)

1. 第2項並びに第39条及び40条の規定に影響を与えることなく（without prejudice to paragraph 2 and Articles 39 and 40）、固定資産はその耐用年数に基づき、定額法により（on a straight-line basis）個別に償却される。固定資産の耐用年数は、以下のとおりに定められる。
 - (a) 建物 40年
 - (b) 建物を除く長期有形資産 15年
 - (c) 無形資産 当該資産が法的保護を受ける期間又は権利が認められている期間。もしそのような期間が決定できない場合には15年
2. 中古の建物、中古長期有形資産及び中古の無形資産は、以下のルールに従って償却される。
 - (a) 中古の建物は、40年間にわたり償却される。ただし、納税者が、当該建物の推計耐用年数が40年以下であることを証明した場合には、当該建物は当該40年以下の期間にわたり償却される。
 - (b) 中古の有形資産は、15年間にわたり償却される。ただし、納税者が、当該有形資産の耐用年数が15年以下であることを証明した場合には、当該有形資産は当該15年以下の期間にわたり償却される。
 - (c) 中古の無形資産は、15年間にわたり償却される。ただし、納税者が、当該無形資産の耐用年数が15年以下であることを証明した場合には、当該無形資産は当該15年以下の期間にわたり償却される。

第37条 タイミング
(Timing)

1. 1年分の償却費が、購入又は使用開始のいずれか後の年度において控除される。処分のある年においては、償却は認められない。

資料（大野）

2. 自由意思によって行われたか否かにかかわらず、課税年度において資産が処分された場合には、その税務上の価額及びその資産に関連して負担された改良費の税務上の価額は、当該課税年度の課税ベースから控除される。第41条の規定に基づいて固定資産について例外的控除が認められている場合には、第20条の規定に基づく控除の額は、既に受けている例外的控除を考慮して減額される。

第38条 買替資産のロールオーバー救済

(Rollover relief for replacement asset)

1. 個別減価償却資産の処分により生じた収入が、処分が行われた課税年度の後の2年目の課税年度が終了する前に、同一又は類似の目的のために使用される資産に再投資される場合には、当該利益が当該資産の税務上の価額を上回る金額については、処分が行われた年に控除される。当該買替資産（the replacement asset）の償却ベースは、同額が減額される。

自由意思で処分された資産は、処分に先立ち、最低3年の期間所有されていたものでなければならない。

2. 買替資産は、処分に先立つ課税年度において購入されていることができる。

買替資産が、資産の処分が行われた年の後の2年目の課税年度が終了する前に取得されない場合には、処分の年に控除した額を10%引き上げた額が、処分の行われた後の2年目の課税年度の課税ベースに加算される。

3. 納税者が、1年目の年に、買替資産を取得することなく、納税者が構成員であるグループから離脱し、又は本指令に規定する制度の適用を止めた場合には、処分の年に控除された額が課税ベースに加算される。納税者が2年目の年にグループから離脱するか制度の適用を止める場合には、当該加算額は10%引き上げられる。

第39条 資産プール

(Asset pool)

1. 第36条及び第40条に規定する固定資産以外の固定資産は、償却ベースの25%（年率）により、1つの資産プールとしてまとめて償却される。
2. 課税年度の期末における資産プールの償却ベースは、前年度の期末におけるその税務上の価額から、その年に資産プールに入れられた資産又は資産プールから除かれた資産を調整した価額とする。調整は、資産の取得、建設又は改良に係る費用（これらは加算される。）及び資産の滅失又は損壊に伴い収受した補償（これらは減算される。）を考慮して行われる。
3. 第2項の規定に従って計算された償却ベースがマイナスの金額（a negative amount）である場合には、償却ベースが0になるように金額が加算される。その同額が課税ベースに加算される。

第40条 減価償却の対象とならない資産

(Assets not subject to depreciation)

以下の資産は減価償却の対象とはならない。

- (a) 土地、美術品、骨董品、宝飾品などの、減耗、摩滅又は陳腐化しない有形固定資産
- (b) 金融資産

第41条 例外的減価償却

(Exceptional depreciation)

1. 例外的な状況下において、減価償却の対象とならない固定資産の価額が課税年度の期末に恒久的に低下したことを納税者が証明した場合には、納税者はその低下した価額と同額を控除することができる。ただし、そのような控

資料（大野）

除は、その処分による収入が課税対象外（exempt）とされている資産については、することができない。

2. 過去の課税年度において例外的減価償却の対象となった資産の価額がその後上昇した場合には、上昇した価額と同額が当該上昇が発生した年の課税ベースに加算される。ただし、これらの加算（又は複数の加算）は、合計して、元々認められる控除金額を超えてはならない。

第42条 固定資産の正確な分類 (Precision of categories of fixed assets)

委員会は、第127条の規定に従い、かつ、第128条、第129条及び第130条に定める条件によって、本章に規定する固定資産の分類をより正確に定義するために、委任された法行為を採択することができる。

第7章 損失 (LOSSES)

第43条 損失 (Losses)

1. 納税者又は非居住納税者の恒久的施設が一の会計年度（fiscal year）において負った損失は、本指令に別段の定めがある場合を除き、その後の課税年度において控除することができる。
2. 前の課税年度における損失のために生じる課税ベースの減算は、マイナスの額（a negative amount）をもたらさないものとする。
3. 最も古い損失が最初に使われるものとする。

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」

第8章 本指令に規定する制度への加入及び同制度からの離脱に関する規定
(PROVISIONS ON ENTRY TO AND EXIT FROM THE
SYSTEM PROVIDED FOR BY THIS DIRECTIVE)

第44条 資産及び負債の認識及び評価に関する一般ルール
(General rule on recognition and valuation of assets and liabilities)

納税者が本指令に規定する制度の適用を選択する場合には、すべての資産及び負債は、本指令に別段の定めがある場合を除き、納税者が本制度の適用を開始する日の直前の、各国の課税ルールに従って計算された価額により認識される。

第45条 減価償却のための固定資産の適性
(Qualification of fixed assets for depreciation purposes)

1. 本指令に規定する制度が適用されることとなる固定資産は、第32条から第42条までの規定に従って、償却される。
2. 第1項の規定にかかわらず、以下の減価償却に関するルールが適用される。
 - (a) 納税者に以前適用されていた各国法人税法及び本制度の双方のルールの下で個別に償却される固定資産は、第36条第2項の規定に従って償却される。
 - (b) 納税者に以前適用されていた各国法人税法の下では個別の償却が可能であるが、本制度のルールの下では個別に償却できない固定資産は、第39条に規定する資産プールに入れられる。
 - (c) 納税者に以前適用されていた各国法人税法の下で償却上は資産プールに含まれる固定資産は、本制度の下では個別に償却されるものであっても、第39条に規定される資産プールに入れられる。

資料（大野）

- (d) 納税者に以前適用されていた各国法人税法の下では償却されないが、本制度のルールの下では償却される固定資産は、第36条1項又は第39条の規定に従って、それぞれ償却される。

第46条 制度への加入に際しての長期契約

(Long term contracts on entering the system)

収益及び費用のうち、第24条第2項及び第3項の規定によれば納税者が本指令に規定する制度を選択するに先立って発生し又は負担されているとされるが、納税者に以前適用されていた各国法人税法の下では課税ベースに含まれていなかったものは、各国法のタイミング・ルールに従って、課税ベースに加算され、又は課税ベースから減算される。

収益のうち、納税者が本指令に規定する制度を選択するに先立って、第24条第2項の規定の下で課税ベースに含まれたであろうよりも高い額で各国法人税法の下で課税されたものは、課税ベースから減算される。

第47条 制度加入の際の準備金及び控除

(Provisions and deductions on entering the system)

1. 第25条、第26及び第27条に規定する準備金（provisions）、年金準備金（pension provisions）及び不良債権控除（bad-debt deductions）は、納税者が本指令に規定する制度に加入した後に行われた活動又は取引により生じたものに限り、控除される。
2. 納税者が本指令に規定する制度に加入する前に行われた活動及び取引に関して負った経費は、これまでに控除されていなければ、控除することができる。
3. 本制度への加入に先立って既に控除された額は、重ねて控除することはない。

第 48 条 加入に先立って生じた損失
(Pre-entry losses)

本指令に規定する制度に加入する前に納税者が損失（losses）を負っている場合において、当該損失が、適用される各国税法の下では繰越しが可能であったが、課税対象となる利益とはまだ相殺されていないときは、それらの損失は、当該各国税法が定める範囲において、課税ベースから減算することができる。

第 49 条 制度からの任意離脱に関する一般原則
(General rules for opting-out of the system)

納税者が、本指令に規定する制度から離脱するときは、納税者の資産及び負債は、本指令に別段の定めがある場合を除き、本制度のルールに従って計算された価額によって認識される。

第 50 条 プールで償却される固定資産
(Fixed assets depreciated in a pool)

納税者が、本指令に規定する制度から離脱するときは、本制度に基づく納税者の資産プールは、その後の各国課税ルールの適用に当たっては、年率 25 % の定率法で償却される一の資産プールと認識される。

第 51 条 制度離脱の際の長期契約
(Long-term contracts on leaving the system)

納税者が本制度から離脱した後は、長期契約により生じた収益及び費用は、その後に適用される各国法人税法の規定に従って取り扱われる。ただし、本指令に規定する制度において税務上既に考慮された収入及び費用は、重ねて考慮

資料（大野）

されることはない。

第52条 制度離脱の際の引当金と控除
(Provisions and deductions on leaving the system)

納税者が本指令に規定する制度から離脱した後は、第25条から第27条までの規定に従って既に控除された費用については、重ねて控除することはできない。

第53条 制度離脱の際の損失
(Losses on leaving the system)

納税者に生じた損失のうち、本指令に規定する制度のルールの下で課税対象となる利益と未だ相殺されていないものは、各国法人税法の規定に従って繰り越される。

第9章 連 結
(CONSOLIDATION)

第54条 適格子会社
(Qualifying subsidiaries)

1. 適格子会社とは、親会社が以下の諸権利を有する、すべての直接又は間接の子会社（all immediate and lower-tier subsidiaries）をいう。
 - (a) 議決権の50%を行使する権利
 - (b) 会社の資本の75%超に達する持分権又は75%超の利益要求権
2. 直接の子会社以外の会社に関する第1項に規定する閾値（thresholds）を計算するために、以下のルールが適用される。

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」

- (a) 議決権の閾値が直接又は間接の子会社でいったん達せられた場合には、親会社はその100%の議決権を有するものとみなされる。
- (b) 利益要求権と資本の持分は、直接の子会社によって保有される権利割合を各段階において乗じることによって計算される。親会社に直接・間接に保有されている75%以下の持分権も、第三国の居住者である会社の権利を含めて、当該計算において考慮される。

第55条 グループの形成

(Formation of group)

1. 居住納税者は、以下のものとグループを形成する。
 - (a) 当該納税者の、他の加盟諸国に所在する全ての恒久的施設
 - (b) 当該納税者の適格子会社で第三国の居住者であるものが有する、加盟国に所在するすべての恒久的施設
 - (c) 当該納税者の、一以上の加盟諸国の居住者であるすべての適格子会社
 - (d) その他の居住納税者で、第三国の居住者であり第2条2項(a)の条件を満たしている同じ会社の適格子会社であるもの
2. 非居住納税者は、加盟諸国に所在するそのすべての恒久的施設及び一以上の加盟諸国の居住者であるすべての適格子会社（当該適格子会社の恒久的施設で加盟諸国に所在するものを含む。）とグループを形成する。

第56条 破産

(Insolvency)

破産した企業又は清算中の企業は、グループの構成員になることができない。破産の宣告を受けた企業又は清算が開始した企業は、直ちにグループから離脱する。

資料（大野）

第57条 連結の範囲
(Scope of consolidation)

1. グループの構成員の課税ベースは連結される。
2. 連結課税ベースがマイナス（negative）であるときは、損失は繰り越され、次のプラス（positive）の連結課税ベースと相殺される。連結課税ベースがプラスであるときは、当該課税ベースは第86条から第102条までの規定に従って分割される（be shared）。

第58条 タイミング
(Timing)

1. 第54条に規定する閾値は、課税年度を通じて満たされていなければならない。
2. 第1項の規定にかかわらず、納税者は、第54条に規定する閾値が達成された日にグループの構成員となる。当該閾値は、少なくとも連続した9か月の間満たされていなければならない、それが満たされなかった場合には、納税者はグループの構成員とならなかったものと取り扱われる。

第59条 グループ内取引の排除
(Elimination of intra-group transaction)

1. 連結課税ベースの計算において、グループの構成員間で直接に行われた取引から生じる損益は、無視される（be ignored）。
2. グループ内の取引があったかどうかの決定においては、当該取引が効力を有し、かつ、収益及び費用が認識される時に、取引を行った当事者の双方がグループの構成員でなければならない。
3. グループは、グループ内の取引の記録に当たり、一貫した、適切に文書化

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」

される方法を採用しなければならない。グループは、正当な商業上の理由（valid commercial reasons）がある場合に限り、課税年度の当初に、方法を変更することができる。

4. グループ内の取引の記録手段は、グループ内のすべての取引及び販売を、原価（cost）と税務上の価額（value for tax purpose）の低い方で特定することを可能とするものでなければならない。

第60条 源泉徴収及び源泉課税

(Withholding tax and source taxation)

源泉徴収その他の源泉課税は、一のグループの構成員間の取引に対しては課されない。

第10章 グループへの加入及びグループからの離脱

(ENTERING AND LEAVING THE GROUP)

第61条 グループ加入時の固定資産

(Fixed asset on entering the group)

納税者が、グループに加入する日において償却されない固定資産又は個別に償却される固定資産の経済的所有者であり、かつ、これらの資産のいずれかがグループ構成員によってその日から5年以内に処分された場合には、処分の行われた年に、加入年においてそれらの資産の経済的所有権を有していたグループ構成員の按分後利益について調整が行われる。その処分による収入は、当該按分後利益及び非減価償却資産に係る費用に加算され、減価償却資産の税務上の価額は減額される。

同様の調整が、関連事業体（affiliated undertakings）の株式、持分及び自己株式を除き、金融資産についても行われる。

資料（大野）

事業再編の結果、納税者がグループに加入した日にはその居住者であった加盟国に納税者がもはや存在しないか又は恒久的施設を有しない場合には、本条の規定を適用するため、納税者は当該加盟国に恒久的施設を有するものとみなす。

第62条 グループ加入時の長期契約 (Long-term contracts on entering the group)

第24条2項及び3項の規定に従って納税者がグループに加入する前に発生したが、適用される各国法人税法の規定に基づき課税計算には未だ含まれていない収益及び費用は、国内法のタイミング・ルールに従って、按分後利益に加算され、又は按分後利益から減算される。

納税者がグループに加入する前に各国法人税法の適用に基づき課税された収益で、第24条2項の規定に基づいて課税されたであろう額を超える部分は、按分後利益から減算される。

第63条 グループ加入時の引当金と控除 (Provisions and Deductions on entering the group)

第25条、第26条及び第27条に規定される費用のうち、納税者がグループに加入する前に行われた事業活動又は取引に関連して生じたが、各国法人税法の適用に基づいて引当て又は控除がされていない費用は、納税者の按分後利益から減算される。ただし、それらの費用が、納税者がグループに加入した後5年以上を経過しているものである場合を除く。

第64条 グループ加入時の損失 (Losses on entering the group)

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」

納税者又は恒久的施設が、本指令のルールに基づき、又はグループに加入する前に各国税法に基づき負っている未処理損失（unrelieved losses）については、連結課税ベースと相殺することはできない。それらの損失は繰り越され、第43条の規定に従って（本指令に規定する制度の適用がない場合は、納税者に適用される各国法人税法の規定に従って）按分後利益と相殺される。

第65条 グループの終了

(Terminating of a group)

グループが終了する時は、課税年度も終了するとみなされる。連結課税ベース及びグループの未処理損失は、グループが終了する課税年度に適用される按分ファクター（apportionment factors）に基づいて、第86条から第102条までの規定に従って、各グループ構成員に配分される。

第66条 グループが終了した後の損失

(Losses after the group terminates)

グループの終了に伴い、損失は以下のように取り扱われる。

- (a) 納税者が本指令に規定する制度内に留まるが、グループの外に出る場合には、損失は第43条の規定に従って繰り越され、相殺される。
- (b) 納税者が他のグループに加わる場合には、損失は繰り越され、按分後利益と相殺される。
- (c) 納税者が本制度から離脱する場合には、損失は繰り越され、納税者に適用されることとなる各国法人税法の規定に従って、納税者に当該法人税法が適用されている期間に当該損失が生じたものとして、相殺される。

第67条 グループ離脱時の固定資産

(Fixed assets on leaving the group)

資料（大野）

償却されない固定資産又は個別に償却される固定資産（第75条の規定に基づき控除額が減額されるものを除く。）が、それらの資産に対する経済的所有権を有する納税者がグループから離脱した後3年以内に処分された場合には、その収入はその処分が行われた年のグループの連結課税ベースに加算され、償却されない資産に関連する費用及び減価償却資産の税務上の価額は減算される。

第68条 自己開発の無形資産 (Self-generated intangible assets)

一又はそれ以上の自己開発の無形資産の経済的所有者である納税者がグループを離脱する場合には、それに先立つ5年間に当該資産に関して負担された研究、開発、マーケティング及び広告の費用が、他のグループ構成員の連結課税ベースに加算される。ただし、加算される額は、グループから離脱した納税者の資産の価額を超えないものとする。これらの費用は離脱した納税者に帰属し、当該納税者が適用する各国法人税法（納税者が本指令に規定する制度内に留まる場合には本指令のルール）に従って取り扱われる。

第69条 グループ離脱時の損失 (Losses on leaving the group)

一切の損失はグループを離脱する構成員に帰属しないものとする。

第11章 事業再編 (BUSINESS REORGANISATIONS)

第70条 グループ内の事業再編 (Business reorganisations within a group)

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」

1. グループ内における事業再編又はグループの構成員である納税者の法的所在地（legal seat）の移転は、連結課税ベースの決定に当たり、利益又は損失を生じさせない。第 59 条第 3 項が適用される。
2. 第 1 項の規定にかかわらず、事業再編又は 2 年の期間内にグループの構成員の間で行われた一連の取引の結果、実質的に一の納税者の全ての資産が他の加盟国に移転され、資産ファクターが実質的に変更されている場合には、以下のルールが適用される。

当該移転後 5 年間は、移転した資産は、グループの構成員がその資産の経済的所有者である限り、移転元の納税者の資産ファクターに帰属する。資産の移転元の加盟国にもはや納税者が存在しない場合又は納税者が恒久的施設をもはや有しない場合には、本条の適用に当たっては、当該納税者は当該加盟国に恒久的施設を有するとみなされる。

第 71 条 事業再編が二以上のグループ間で行われた場合の損失の取り扱い

(Treatment of a losses where a business reorganization
takes place between two or more groups)

1. 事業再編の結果、一以上のグループ、又は一のグループの二以上の構成員が、他のグループの一員となった場合には、先に存在していたグループ又は諸グループの未処理損失は、事業再編が行われた課税年度に適用される諸ファクターに基づき、第 86 条から第 102 条までの規定に従って、後者の各構成員に配分され、将来の年に繰り越される。
2. 二以上の主たる納税者が委員会指令 2009/133/EC¹⁹⁾ の 2 条 (A) (I) 及び (II) の意味において合併する場合、グループの未処理損失は、合併が行われた課税年度に適用される諸ファクターに基づき、第 86 条から第 102 条までの規定に従って、その構成員に配分され、将来の年に繰り越される。

19) 19 OJ L 310, 25. 11. 2009, p. 34.

資料 (大野)

第12章 グループと他の事業体との間の取引
(DEALINGS BETWEEN THE GROUP AND OTHER ENTITIES)

第72条 非課税所得と税率
(Exemption with progression)

第75条の規定に影響を与えることなく、第11条(c)、(d)又は(e)の規定に基づき非課税とされる収益は、納税者に適用される税率の決定に当たって考慮することができる。

第73条 スイッチオーバー条項
(Switch-over clause)

第11条(c)、(d)又は(e)の規定は、利益配分を行う事業体、その株式が処分される事業体又は恒久的施設が、当該事業体が居住者である国又は当該恒久的施設が所在する国において、以下のいずれかの対象となる場合には、適用されない。

- (a) 利益に対する税で、当該第三国の一般制度 (the general regime) に基づき、加盟諸国で適用されている平均法定法人税率 (average statutory corporate tax rate) の40%よりも低い法定法人税率であるもの。
- (b) 当該第三国の特別制度 (a special regime) で、一般制度の課税より著しく低いレベルの課税を許容するもの。

加盟諸国で適用される平均法定法人税率は、委員会によって毎年公表される。それは算術平均 (arithmetic average) によって計算される。本条並びに第81条及び第82条の解釈上、率の修正は、修正が行われた後に始まる課税年度から納税者に適用される。

第74条 外国の恒久的施設の所得の算定

(Computation of income of a foreign permanent establishment)

第73条の規定が第三国の恒久的施設の所得に適用される場合には、その収益、費用及びその他の控除可能な項目は、本指令に規定する制度のルールに従って決定される。

第75条 株式処分の場合の非課税措置の不適用

(Disallowance of exempt share disposals)

株式の処分の結果、納税者がグループを離脱し、かつ、その納税者が現在又は前の課税年度において一以上の固定資産（プールで償却されるものを除く。）をグループ内取引によって取得していた場合には、それらの資産に対応する額は、当該グループ内取引が正当な商業上の理由（valid commercial reasons）によって行われたものであると証明されない限り、控除項目から除外される。

控除項目から除外される額は、資産の移転時の時価（market value）から資産の税務上の価額（減価償却の対象とならない固定資産については第20条に規定される費用）を控除したものとする。

処分された株式の受益株主が非居住納税者又は非納税者である場合には、資産の移転時の時価から税務上の価額を控除した額が、第1項に規定するグループ内取引の前に当該資産を保有していた納税者に受領されたものとみなす。

第76条 利子、使用料その他の源泉課税される所得

(Interest and royalties and any other income taxed at source)

1. 納税者が、他の加盟国又は第三国によって課税された所得（第11条(c)、(d)又は(e)の規定に基づいて非課税とされている所得を除く。）を得る場合には、当該納税者の租税債務（tax liability）からの控除が認められる。

資料（大野）

2. 当該控除は、第82条から第102条までの規定によりその課税年度に適用される定式に従って、グループ構成員に配分される。
3. 当該控除は、各加盟国又は第三国において、また収入の各分類において、個別に計算される。控除額は、納税者又は恒久的施設に帰属する所得に当該納税者が居住者である加盟国又は当該恒久的施設が所在する加盟国の法人税率を適用することによって得られる額を超えないものとする。
4. 当該控除の計算に当たり、所得の額から関連する控除可能な項目が減算されるが、当該控除可能な費用の額は、納税者がそれと異なることを証明しない限り、所得の2%とみなされる。
5. 第三国の租税債務の控除は、納税者がその居住者である加盟国と第三国の間で締結された合意に別段の定めがある場合を除き、納税者の最終法人税債務（final corporate tax liability）の額を超えることができない。

第77条 源泉徴収税

(Withholding tax)

納税者によってグループ外の受領者に支払われた利子及び使用料は、適用される国内法ルール及び適用される租税条約に基づいて、当該納税者の加盟国の源泉徴収の対象となる。当該源泉徴収税は、第86条から第102条までの規定により、当該租税が課された課税年度に適用される定式に従って、加盟国に配分される。

第13章 関連企業間の取引

(TRANSACTIONS BETWEEN ASSOCIATED ENTERPRISES)

第78条 関連企業

(Associated Enterprises)

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」

1. 納税者が、直接又は間接に、非納税者又は同じグループに属さない納税者の、経営（management）、支配（control）又は資本（capital）に参加している場合には、当該二つの企業は関連企業（associated enterprises）とされる。

同じ者が、直接又は間接に、納税者及び非納税者の、又は同一のグループに属さない納税者（複数）の、経営、支配又は資本に参加している場合には、関係するすべての会社は関連企業とされる。

納税者は、第三国に所在する恒久的施設の関連企業とされる。非居住者である納税者は、加盟国の恒久的施設の関連企業とされる。

2. 第1項の解釈上、以下のルールが適用される。

- (a) 支配への参加とは、議決権の20%超の保有を意味する。
- (b) 資本への参加とは、資本の20%超の持分権を意味する。
- (c) 経営への参加とは、関連企業の経営に重要な影響を与える地位にあることを意味する。
- (d) 個人、その配偶者並びにその直系尊属及び直系卑属は、一の個人として取り扱われる。

第79条 関連企業間における価格調整

(Adjustment of pricing in relations between associated enterprises)

関連企業間において、独立の企業の間には設けられる条件と異なる条件が設けられ、又は課されている場合において、その条件がないとしたならば納税者の所得となったとみられる所得であって、その条件のために当該納税者の所得とならなかったものに対しては、これを当該納税者の所得に算入して租税を課することができる。

第14章 濫用対抗規定

(ANTI-ABUSE RULES)

資料（大野）

第80条 一般的濫用対抗規定

(General anti-abuse rule)

租税回避を唯一の目的として行われる人為的な取引（artificial transactions carried out for the sole purpose of avoiding taxation）は、課税ベースの計算上、無視される（be ignored）。

第1項の規定は、同一の商業的結果をもたらすが異なる課税額を生じさせる二以上の取引から納税者が選択可能である、真正な商業上の活動（genuine commercial activities）には適用されない。

第81条 利子の控除制限

(Disallowance of interest deductions)

1. 第三国の居住者である関連企業に支払われた利子は、指令2011/16/EUに規定する要請に基づく情報交換と同等の情報交換に関する合意が存在せず、かつ、以下の条件の一に当てはまる場合には、控除されない。
 - (a) 利益に対する税が、当該第三国の一般制度（the general regime）に基づき、加盟諸国で適用されている平均法定法人税率（average statutory corporate tax rate）の40%よりも低い法定法人税率で規定されていること。
 - (b) 当該関連企業が、一般制度による課税より著しく低いレベルの課税を許容する、当該第三国の特別制度（a special regime）の適用を受けていること。
2. 「利子」とは、すべての種類の債権から生じる所得をいい、抵当権で保護されているか否か、また、債務者の利益に参加する権利が付与されているか否かを問わない。特に、有価証券（securities）からの所得、並びに公社債（bonds）及び無担保社債（debentures）からの所得（そのような有価証券、公社債又は無担保社債に付属するプレミアム及び懸賞金を含む。）を意味する。支払いの遅れに対する損害金は、利子とはされない。

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」

3. 第1項の規定にかかわらず、指令 2011/16/EU に規定する要請に基づく情報交換と同等の情報交換に関する合意のない第三国の居住者である事業体に支払われた利息は、以下の条件の一を満たす場合には、独立企業間で約定されるであろう額を超えない範囲で控除される。
- (a) 当該利子の額が、第 82 条の規定に従って当該関連企業の課税ベースに所得として含まれること。
 - (b) 当該利子が、企業で、その主たる株式が一以上の広く認知されている株式市場において通常取引されているものに支払われていること。
 - (c) 当該利子が、事業体で、それが居住者である国において取引又は事業に能動的に従事しているものに支払われていること。このことは、独立の経済的事業が利益獲得のために営まれており、その文脈において、管理者と従業員が実質的な経営上及び運営上の活動を行っていることと理解されるものとする。

第 82 条 非支配外国会社

(Controlled foreign companies)

1. 以下の諸条件を満たす場合には、第三国の居住者である事業体 (an entity) の留保所得 (the non-distributed income) は、課税ベースに含まれる。
- (a) 納税者が、納税者自身で又はその関連企業とともに、直接又は間接に、その事業体の議決権の 50 % 超を有しているか、50 % 超の資本を有しているか、又は利益の 50 % 超を要求する権利を有していること。
 - (b) 当該第三国の一般制度 (the general regime) に基づき、利益が、加盟諸国で適用されている平均法定法人税率 (average statutory corporate tax rate) の 40% よりも低い法定法人税率による課税の対象となっていること、あるいは、当該事業体が、一般制度による課税より著しく低いレベルの課税を許容する、当該第三国の特別制度 (a special regime) の対象となっていること。

資料（大野）

- (c) 当該事業体について生じる所得の30%超が、第3項に規定される一以上の所得分類に含まれること。
 - (d) 当該企業が、その主たる株式が一以上の広く認知されている株式市場において通常取引されている企業でないこと。
2. 第1項の規定は、当該第三国が欧州経済地域合意（European Economic Area Agreement）の当事国であり、かつ、指令2011/16/EUに規定する要請に基づく情報交換と同等の情報交換に関する合意がある場合には、適用されない。
3. 以下の所得分類は、事業体の各所得分類の50%以上が納税者又はその関連企業との取引から生じるものである場合に限り、第1項(c)の解釈上、考慮される。
- (a) 金融資産から生じた利子又はその他の収益
 - (b) 知的財産から生じた使用料又はその他の収益
 - (c) 株式の処分による配当金及び所得
 - (d) 動産からの所得
 - (e) 不動産からの所得。ただし、納税者の加盟国が第三国と締結した合意の下で当該所得に課税する権利が与えられていない場合を除く。
 - (f) 保険、銀行業務及びその他の金融活動からの所得

第83条 計算 (Computation)

1. 課税ベースに含まれる所得は、第9条から第15条までに規定するルールに従って計算される。当該外国事業体の損失は、課税ベースには含まれないが、繰り越され、将来の年において第82条の規定を適用する際に考慮される。
2. 課税ベースに含まれるべき所得は、当該外国事業体の利益の配分に関する納税者の権利に比例して計算される。

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」

3. 所得は、当該外国事業体の課税年度が終了する課税年度に含まれる。
4. 当該外国事業体が将来において納税者に利益を配分する場合には、第82条の規定に従って先に課税ベースに含まれた所得の額は、当該配分された所得に対する納税者の租税債務の計算に当たり、課税ベースから控除される。
5. 納税者が事業体の持分（participation）を処分した場合には、その収入に対する納税者の租税債務の計算に当たり、課税ベースに既に含まれた留保額に相当する額は、収入から控除される。

第15章 透明事業体 (TRANSPARENT ENTITIES)

第84条 持分を有する納税者に対する透明事業体の所得の配分に関するルール (Rules for allocating the income of transparent entities to taxpayers holding on interest)

1. 事業体がその所在する加盟国において透明事業体として取り扱われる場合には、当該事業体の持分を有する納税者は、当該事業体の所得に対するその持分（share）を、その課税ベースに含めるものとする。この計算上、所得は本指令のルールに基づいて計算される。
2. 納税者と当該事業体の間で行われた取引は、当該事業体についての納税者の持分に比例して、考慮されない。したがって、そのような取引から生じた納税者の所得は、独立企業間で合意されるであろう、独立企業原則（the arm's length principle）に基づいて計算された額の、当該事業体の第三者持分（the third party ownership）に対応する部分とされる。
3. 納税者は、第76条第1項、第2項、第3項及び第5項の規定に従って、二重課税から救済される権利を与えられる。

資料（大野）

第85条 第三国の事業体の場合の透明性の決定に関するルール

(Rules for determining transparency in the case of third country entities)

事業体が第三国に所在する場合には、その事業体が透明であるかどうかについての問題は、納税者の加盟国の法に従って決定される。グループの二以上の構成員が第三国に所在する事業体の持分を保有する場合には、当該事業体の取扱いについては、関係する加盟国間の合意（common agreement）によって決定される。合意がない場合には、主たる税務当局が決定する。

第16章 連結課税ベースの按分

(APPORTIONMENT OF THE CONSOLIDATED TAX BASE)

第86条 一般原則

(General Principles)

1. 連結課税ベースは、按分のための定式（a formula for apportionment）に基づき、各課税年度にグループ構成員に按分される。グループ構成員Aの按分後利益（apportioned share）の決定に当たっては、定式は、売上（Sales）、労働（labour）及び資産（assets）に同等の比重を置く、次の算式による。

A社への按分額＝

$$\left(\frac{1}{3} \times \frac{\text{A社の売上}}{\text{グループ全体の売上}} \right)$$

$$+ \frac{1}{3} \times \left(\frac{\text{A社の賃金}}{\text{グループ全体の売上}} + \frac{1}{2} \times \frac{\text{A社の従業員数}}{\text{グループ全体の従業員数}} \right)$$

$$\left. + \frac{1}{3} \times \frac{\text{A社の資産}}{\text{グループ全体の資産}} \right\}$$

× 連結課税ベース

2. グループの連結課税ベースは、それがプラス（positive）である場合にのみ按分される。
3. 連結課税ベースを分割するための計算は、グループの課税年度の期末に行う。
4. 暦月における 15 日又はそれ以上の期間は、一月とされる。

第 87 条 セーフガード条項

(Safeguard clause)

主たる納税者又は一の権限ある当局が、グループの構成員に対する按分の結果がそのグループの構成員の事業活動の程度を正しく表していないと考える場合には、第 86 条に規定されたルールの例外として、当該主たる納税者又は当該権限ある当局は、代替的な方法の使用を求めることができる。権限ある当局間における協議の後に、第 132 条の規定の適用がある場合には同条の規定に従って行われた議論において、全ての権限ある当局が代替的な方法に合意した場合には、その手法が用いられる。主たる税務当局の加盟国は、委員会に、代替的な方法が用いられることを通知する。

第 88 条 グループへの加入及びグループからの離脱

(Entering and leaving the group)

企業が、課税年度の途中でグループに加入し又はグループから離脱する場合

資料（大野）

には、その企業の按分後利益は、課税年度において当該企業がグループに属していた暦月の数に比例して計算される。

第89条 透明事業体 (Transparent Entities)

納税者が透明事業体の持分を保有している場合には、当該納税者の按分額を計算する際に用いられるファクターには、当該透明事業体の売上、賃金及び資産を、当該透明事業体の利益及び損失に対する当該納税者の参加の割合に応じて含む。

第90条 労働ファクターの構成 (Composition of the labour factor)

1. 労働ファクターは、その半分について、一のグループ構成員の賃金額の総計（the total amount of the payroll）を分子、グループの賃金額の総計を分母とし、他の半分について、一のグループ構成員の従業員数（the number of employees）を分子、グループの従業員数を分母として、構成される。個人の従業員が一のグループ構成員の労働ファクターに含まれる場合には、当該従業員に係る賃金の額もまた当該グループ構成員の賃金ファクターに配分される。
2. 従業員の数は、課税年度の期末に測定される。
3. 従業員の定義は、雇用が行われている加盟国の国内法によって決定される。

第91条 雇用者及び賃金の配分 (Allocation of employers and payroll)

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」

1. 従業員は、その者が報酬を受け取ったグループ構成員の労働ファクターに含まれる。
2. 第1項の規定にかかわらず、従業員が、報酬を受け取っているグループ構成員とは別のグループ構成員の支配及び責任に基づいて身体的にその労働を実行している場合には、それらの従業員と彼らに係る賃金の額は、後者のグループ構成員の労働ファクターに含まれる。

このルールは、以下の諸条件が満たされた場合にのみ適用される。

 - (a) その雇用が少なくとも3か月間の連続した期間継続すること。
 - (b) これらの従業員が、彼らが報酬を受け取るグループ構成員の従業員の総数の5%以上を占めていること。
3. 第1項の規定にかかわらず、従業員には、グループ構成員には直接雇用されていないが従業員と同様の業務を遂行する者が含まれる。
4. 賃金には、雇用者が負担する、年金、社会保障経費を含む固定給、日給、賞与及びその他の全ての雇用に対する報酬（関連する年金及び雇用者によって負担される社会保険料を含む。）が含まれる。
5. 賃金費用（payroll cost）は、課税年度に雇用者によって控除されるものとして取り扱われた費用の額により評価される。

第92条 資産ファクターの構成

(Composition of the asset factor)

1. 資産ファクターは、一のグループ構成員によって所有、賃借又はリースされている全ての有形固定資産の平均価額を分子とし、グループによって所有、賃借又はリースされている全ての有形固定資産の平均価額を分母として、構成される。
2. 納税者が既存の又は新たなグループに加入した後5年間は、その資産ファクターには、グループへの当該加入に先立つ6年間にわたって負担された研究、開発、マーケティング及び広告のための経費の総計もまた含まれる。

第93条 資産の配分

(Allocation of assets)

1. 資産は、その経済的所有者の資産ファクターに含まれる。経済的所有者を特定することができない場合には、資産はその法的所有者の資産ファクターに含まれる。
2. 第1項の規定にかかわらず、資産が経済的所有者に実質的に使用されていない場合には、当該資産はこれを実質的に使用しているグループ構成員のファクターに含まれる。ただし、このルールは、当該資産を実質的に使用する当該グループ構成員のすべての有形固定資産の税務上の価額の5%超の価額を有する資産についてのみ適用される。
3. グループ構成員間でのリースの場合を除き、リース資産 (leased assets) はその賃貸人又は賃借人であるグループ構成員の資産ファクターに含まれる。同様のルールが賃貸借資産 (rented assets) にも適用される。

第94条 評価

(Valuation)

1. 土地及びその他の減価償却されない有形固定資産は、その取得価額 (at their original cost) で評価される。
2. 個別に償却される有形固定資産は、課税年度の期首と期末の税務上の価額の平均で評価される。
グループ内の一以上の取引の結果、個別に償却される有形固定資産が課税年度に満たない期間グループ構成員の資産ファクターに含まれる場合には、考慮される額は月数により計算される。
3. 固定資産のプールは、課税年度の期首と期末の税務上の価額の平均で評価される。
4. 資産の賃借人 (the renter or lessee) がその経済的所有者でない場合には、

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」

賃借又はリースされた資産は、年間純賃借料又はリース料（the net annual rental or lease payment）から再賃貸又は再リースによる受取額（any amount receivable from sub-rentals or sub-leases）を差し引いた額の8倍の額により評価される。

グループ構成員が資産を賃貸又はリースしているがその経済的所有者でない場合には、当該賃貸又はリースされた資産は、年間純賃貸料の8倍の額により評価される。

5. 同年の又は前の課税年度に行われたグループ内取引の後に、グループ構成員が資産をグループ外に売却した場合には、当該資産は、グループ内における資産の移転からグループ外への売却までの期間、資産を移転したグループ構成員の資産ファクターに含まれる。このルールは、関連するグループ構成員が、当該グループ内移転が真正な商業上の理由（genuine commercial reasons）により行われたことを証明した場合には適用されない。

第95条 売上ファクターの構成

(Composition of the sales factor)

1. 売上ファクターは、一のグループ構成員（第70条第2項第2サブパラグラフの規定によって存在するとみなされる恒久的施設を含む。）の総売上（the total sales）を分子とし、グループの総売上を分母として、構成される。
2. 売上とは、全ての商品の売上及びサービスの提供から生じる、値引き及び返品後の収入をいい、付加価値税、その他の租税及び賦課金を含まない。課税対象とされない収益、利子、配当、使用料及び固定資産の処分益は、通常の商業上又は事業上の活動において得られた収益（revenues earned in the ordinary course of trade or business）である場合を除き、売上ファクターには含まれない。グループ内における商品の売上及びサービスの提供は、売上ファクターには含まれない。
3. 売上の額は、第22条の規定に従って評価される。

資料（大野）

第96条 仕向地による売上

(Sales by destination)

1. 商品の売上は、当該商品を購入する者に対する商品の発送又は運送が終了する加盟国に所在するグループ構成員の売上ファクターに含まれる。その場所が特定できない場合には、商品の売上は、その商品の所在が最終的に特定できる場所の加盟国に所在するグループ構成員に帰属する。
2. サービスの提供は、そのサービスが物理的に実施された加盟国に所在するグループ構成員の売上ファクターに含まれる。
3. 課税対象とされない収益、利子、配当及び使用料並びに資産の処分から得た収入が売上ファクターに含まれている場合には、それらは受領者に帰属する。
4. 商品が配達され若しくはサービスが実施された加盟国にグループ構成員が存在しない場合、又は商品の配達若しくはサービスの実施が第三国で行われた場合には、当該売上は、労働ファクター及び資産ファクターの割合に従って、全てのグループ構成員の売上ファクターに含まれる。
5. 商品が配達され又はサービスが実施された加盟国に二以上のグループ構成員が存在する場合には、当該売上は、労働ファクター及び資産ファクターの割合に従って、その加盟国に所在する全てのグループ構成員の売上ファクターに含まれる。

第97条 ファクターの計算に関するルール

(Rules on calculation of factors)

委員会は、労働、資産及び売上ファクターの計算、従業員・賃金、資産及び売上のそれぞれのファクターへの配分、並びに資産の評価に関する詳細なルールを定める法行為（acts）を採択することができる。それらの実施のための法行為（implementing acts）は、第131条第2項に規定する審査手続に従って採

択される。

第 98 条 金融機関
(Financial institutions)

1. 以下の事業体は金融機関とみなされる。
 - (a) 欧州議会及び理事会指令 2006/48/EC²⁰⁾ に従って連合において活動する権利が認められた信用供与機関
 - (b) 本指令が定めるルールに従った評価により、そのすべての固定資産の 80 % 以上が金融資産である事業体（第 99 条に定義する保険事業を除く。）
2. 金融機関の資産ファクターには、持分（participating interests）と自己株式（own shares）を除く金融資産価額の 10 % が含まれる。金融資産は、グループに加入した時点において当該金融資産が記録されている帳簿を有するグループ構成員の資産ファクターに含まれる。
3. 金融資産の売上ファクターには、利子、手数料、コミッションの形をとる収入及び証券からの収入の 10 % が含まれ、付加価値税、その他の租税及び賦課金が除かれる。第 96 条第 2 項の解釈上、金融サービスは、担保付貸付の場合、当該担保が所在する加盟国（その加盟国が特定されないときは、当該担保が登録されている加盟国）で実施されるものとみなされる。その他の金融サービスは、借入人又は手数料、コミッション若しくは他の収益を支払う者の加盟国で実施されるものとみなされる。借入人又は手数料、コミッション若しくは他の収益を支払う者が特定されない場合、又は担保が所在し又は登録されている加盟国が特定されない場合には、売上は、労働ファクター及び資産ファクターの割合に従って、全てのグループ構成員に帰属する。

20) 20 OJ L 177, 30.06.2006, p. 1.

資料 (大野)

第99条 保険業
(Insurance undertakings)

1. 保険業 (insurance undertakings) とは、非生命保険についての指令 73/239/EEC、生命保険についての指令 2002/83/EC 及び再保険についての指令 2005/68/EC に従って加盟国において活動する権利を与えられた事業をいう。
2. 保険業における資産ファクターには、第98条第2項に規定する金融資産価額の10%が含まれる。
3. 保険業における売上ファクターには、すべての既経過保険料 (earned premiums)、会社勘定 (non-technical account) から移された再保険の純利益 (net of reinsurance)、配分投資収益、その他の保険収益、再保険の純利益、投資収入、手数料及びコミッションの10%が含まれ、付加価値税、その他の租税及び賦課金が除かれる。第96条第2項の解釈上、保険サービスは保険契約加入者 (policy holder) の加盟国で実施されるものとみなされる。その他の売上は、労働ファクター及び資産ファクターの割合に従い、全てのグループ構成員に帰属する。

第100条 石油及びガス
(Oil and gas)

第96条第1項、第2項及び第3項の規定にかかわらず、石油又はガスの調査又は製造の分野で主要な事業を行うグループ構成員の売上は、当該石油及びガスの採掘又は製造が行われる加盟国のグループ構成員に帰属する。

第96条第4項及び第5項の規定にかかわらず、石油及びガスの調査又は製造が行われている加盟国にグループ構成員が存在しないか、調査又は製造がその石油及びガスの調査又は製造を行うグループ構成員が恒久的施設を有していない第三国で行われている場合には、その売上は当該グループ構成員に帰属す

る。

第101条 海運、内陸水路運送及び空輸

(Shipping, inland waterways and air transport)

その主要な事業が国際通運における船舶（ships）若しくは航空機（aircraft）の運用又は内陸水路運送に従事する小型船舶（boat）の運用であるグループ構成員の収益、費用及びその他の控除可能な項目は、第86条に規定する定式に従っては按分されず、そのグループ構成員に帰属するものとする。このようなグループ構成員は、按分定式による計算から除外される。

第102条 按分後利益から控除される項目

(Items deductible against the apportioned share)

按分後利益は、次の諸項目により調整される。

- (a) 第64条に規定する、本指令に規定する制度に加入する前に納税者が負った未処理損失（unrelieved losses）
- (b) 第66条(b)及び第71条との関連で第64条に規定する、グループレベルで負った未処理損失
- (c) 第61条に規定する固定資産の処分に係る金額、第62条に規定する長期契約に係る収益及び費用、並びに第63条に規定する将来の費用
- (d) 保険業の場合において、第30条(c)に規定する選択的技術的準備金
- (e) 各国のルールで控除が規定されている、附属文書Ⅲに記載された租税

第103条 租税債務

(Tax liability)

グループの各構成員の租税債務は、第102条の規定に従って調整された按分

資料（大野）

後利益に対して各国税率を適用した後に、第76条に規定する控除を行うことにより計算される。

第17章 執行及び手続 (ADMINISTRATION AND PROCEDURES)

第104条 選択の通知 (Notice to opt)

1. 単体の納税者は、その納税者が居住者である加盟国（非居住者である納税者の恒久的施設の場合には、その施設が所在する加盟国）の権限ある当局に通知することにより、本指令に規定する制度を選択する。グループの場合には、主たる納税者がグループを代表して主たる税務当局に通知する。

当該通知は、納税者又はグループが制度の適用を望む課税年度が開始する3か月までにされなければならない。

2. 選択の通知（notice of opt）は、すべてのグループ構成員を対象とするものとする。しかし、特別な課税制度の対象となる輸送会社（shipping companies）については、グループから除外することができる。
3. 主たる税務当局は、グループ構成員が居住者である又は設立されているすべての加盟国の権限ある当局に、直ちに選択の通知を送付する。それら権限ある当局は、当該送付から1か月以内に、主たる税務当局に対して、選択の通知の有効性及び範囲に関し、彼らの見解及び関連する情報を提出することができる。

第105条 グループに対する適用期限 (Term of group)

1. 選択の通知が受理された場合には、単体の納税者又はグループは、5課税

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」

年度にわたり、本指令に規定する制度を適用することができる。当該当初期間（initial term）の満了に続いて、単体の納税者又はグループは、終了の通知（notice of termination）をしない限り、3 課税年度ごとに、当該制度の適用を継続する。終了の通知は、納税者から権限ある当局に対し、また、グループの場合には主たる納税者から主たる税務当局に対し、当初期間（initial term）又は後続期間（subsequent term）が終了する3 か月前までにされなければならない。

2. 一の納税者又は一の非納税者がグループに加入する場合であっても、当該グループの期間は影響を受けない。一のグループが他のグループに加入するか、二以上のグループが合併する場合には、当該拡大したグループには、満了期日（the expiry date）が遅い方のグループの満了期日まで、制度の適用が継続される。ただし、例外的な状況の下で、より短い期間の適用がより適切である場合には、この限りでない。
3. 一の納税者がグループを離脱する場合又はグループが終了する場合には、当該納税者又は複数の納税者は、当該グループの進行中期間の残余の期間について、制度の適用を継続する。

第106条 選択の通知に含まれる情報

(Information in the notice to opt)

以下の情報が選択の通知に含まれるものとする。

- (a) 納税者及びグループ構成員の特定
- (b) グループについては、第54条及び第55条に定める基準が充足されている証拠
- (c) 第78条に規定する関連企業の特定
- (d) 納税者の法的形態、法的所在地、及び実質的経営本拠地
- (e) 適用される課税年度

委員会は、選択の通知の標準様式を制定する法行為（act）を採択すること

資料（大野）

ができる。その実施法行為（implementing act）は、第131条第2項に規定する審査手続に従って採択される。

第107条 選択の通知の取扱い

（Control of the notice to opt）

1. 選択の通知が有効に提出された権限ある当局は、通知に含まれる情報をもとに、グループが本指令の要求を充足しているかどうかを審査する。当該通知が受付から3か月以内に拒否された場合を除き、通知は受理されたものとみなされる。
2. 納税者が第106条の規定に従って関連するすべての情報を開示した場合には、グループ構成員の開示されたリストが正しくないとするその後の決定によっては、選択の通知の効力が失われることはない。当該発見があった課税年度の期首から、通知が修正され、その他のすべての必要な手段が講じられる。すべての情報が開示されていなかった場合には、その他の関連する権限ある当局との合意により、主たる税務当局は当初の選択の通知を無効とすることができる。

第108条 課税年度

（Tax year）

1. グループのすべての構成員の課税年度は、同一であるものとする。
2. 既存のグループに加入した年において、納税者はその課税年度をグループの課税年度に合わせるものとする。その課税年度の納税者の按分後利益は、当該会社がグループに属している間の暦月数の割合によって計算される。
3. グループから離脱する年における納税者の按分後利益は、当該企業がグループに属している間の暦月数の割合によって計算される。
4. 単体の納税者がグループに加入する場合、その課税年度は加入の前日に終

了したものとして取り扱われる。

第109条 納税申告書の提出

(Filing a tax return)

1. 単体の納税者は、権限ある当局に納税申告書を提出する。
グループの場合には、主たる納税者が主たる税務当局に対して、グループの連結納税申告書を提出する。
2. 当該申告書は、各グループ構成員の租税債務の評価書 (assessment of the tax liability) として扱われる。一の加盟国の法が、納税申告書には租税評価書 (a tax assessment) としての法的効力 (legal status) があり、租税債務の強制徴収 (the enforcement of tax debt) を許容する証書 (instrument) となると定める場合には、連結納税申告書は当該加盟国に租税債務を負うグループ構成員に対し同様の効力を有する。
3. 連結納税申告書に租税債務の強制徴収のための租税評価書としての法的効力がない場合には、一の加盟国の権限ある当局は、当該加盟国の居住者であるか当該加盟国に所在するグループ構成員について、当該加盟国において強制徴収の権限を与える国内法の証書を発行することができる。その証書には、グループの当該構成員に関する連結納税申告書のデータが記載されるものとする。証書に対しては、形式を理由とする争訟 (appeals) のみが許容され、その基となった評価に対して訴訟を提起することはできない。当該手続は、関連する加盟国の国内法に基づいて処理される。
4. 第61条第3項の規定により恒久的施設が存在するとみなされる場合には、主たる納税者は、当該恒久的施設の課税に関連するすべての手続的義務について責任を負う。
5. 単体の納税者の納税申告書は、その納税者が居住者であるか恒久的施設を有する加盟国の法が規定する期間内に提出されるものとする。連結納税申告書は、課税年度の期末から9か月以内に提出されるものとする。

資料 (大野)

第110条 納税申告書の内容

(Content of tax returns)

1. 単体の納税者の納税申告書は、以下の情報を含むものとする。

- (a) 納税者の特定
- (b) 納税申告書に係る課税年度
- (c) 課税ベースの計算
- (d) 第78条に規定するすべての関連企業の特定

2. 連結納税申告書は、以下の情報を含むものとする。

- (a) 主たる納税者の特定
- (b) グループのすべての構成員の特定
- (c) 第78条に規定するすべての関連企業の特定
- (d) 納税申告書に係る課税年度
- (e) 各グループ構成員の課税ベースの計算
- (f) 連結課税ベースの計算
- (g) 各グループ構成員の按分後利益の計算
- (h) 各グループ構成員の租税債務の計算

第111条 納税申告書の誤りに関する通知

(Notification of errors in the tax return)

主たる納税者は、連結納税申告書の誤りについて、主たる税務当局に通知するものとする。主たる税務当局は、必要に応じ、第114条第3項の規定に従って、修正評価書 (an amended assessment) を発行する。

第112条 納税申告書の不提出

(Failure to File a tax return)

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」

主たる納税者が連結納税申告書を提出しなかった場合には、主たる税務当局は、3 か月以内に、入手可能な情報を考慮して、推計に基づき（based on an estimate）、評価書（an assessment）を発行する。主たる納税者は、当該評価書に対して争訟を提起する（appeal）ことができる。

第 113 条 電子申告、納税申告書及び文書化に関するルール

(Rules on electronic filing, tax returns and supporting documentation)

委員会は、電子申告、納税申告書の形式、連結納税申告書の形式及び必要な裏付書類の文書化（supporting documentation）に関するルールを定める法行為を採択することができる。これらの実施法行為は、第 131 条第 2 項に規定する審査手続に従って採択される。

第 114 条 修正評価書

(Amended Assessment)

1. 単体の納税者については、税務調査（audits）及び評価（assessment）は、その納税者が居住者である又は恒久的施設を有する加盟国の法に基づいて行われる。
2. 主たる税務当局は、連結納税申告書が第 110 条第 2 項の規定に従っているかどうかを確認する。
3. 主たる税務当局は、連結納税申告書の提出期限の日から 3 年以内（納税申告書が当該日まで提出されていないときは、第 112 条に規定する評価書の発行日から 3 年以内）に、修正評価書（an amended assessment）を発行することができる。

修正評価書は、12 か月の期間において 1 回を超えて発行することはできない。

4. 第 3 項の規定は、修正評価書が第 123 条の規定により主たる税務当局の加

資料（大野）

盟国の裁判所の判決に従って発行される場合、又は第三国との間の相互協議の合意又は仲裁手続の結果として発行される場合には適用されない。そのような修正評価書は、主たる税務当局の裁判所の判決又は手続の終了から12か月以内に発行される。

5. 第3項の規定にかかわらず、修正評価書は、納税者の側の故意又は重大な過失による虚偽記載（deliberate or grossly negligent misstatement）によって〔発行が〕正当化される場合には連結納税申告書の提出期限の日から6年以内に、また、当該虚偽記載が刑事手続の対象となった場合には当該提出期限の日から12年以内に、発行することができる。そのような修正評価書は、さらなる質問又は調査のためにより長い期間が必要であることが客観的に正当化される場合を除き、虚偽記載が発見された後12か月以内に発行される。そのような修正評価書は、虚偽記載の内容に関する事項についてのみ発行される。

6. 修正評価書の発出に先立って、主たる税務当局は、グループ構成員が居住者である又は設立されている加盟国の権限ある当局と協議する。それらの当局は、協議から1か月以内に、その見解を表明することができる。

グループ構成員が居住者である又は設立されている加盟国の権限ある当局は、主たる税務当局に対し、修正評価書の発出を求めることができる。3か月以内に当該評価書が発出されない場合には、発出が拒否されたものとみなされる。

7. 修正評価書は、申告〔課税〕ベースと正しい〔課税〕ベースの差が5,000ユーロ又は連結課税ベースの1%のどちらか低い額を超えない場合には、連結課税ベースを調整するためには発出されない。

修正評価書は、グループ構成員が居住者であるか設立されている加盟国の按分後利益の総計が0.5%未満で調整されるものである場合には、按分後利益の計算を調整するためには発出されない。

115 条 中央データベース

(Central data base)

主たる納税者により提出された連結納税申告書及び裏付書類は、すべての権限ある当局がアクセスできる中央データベース（a central data base）に保管される。中央データベースでは、すべてのさらなる情報及び書類並びに主たる税務当局によって発出される決定及び告示が、定期的に更新される。

第 116 条 主たる納税者の指名

(Designation of the principle taxpayer)

第 4 条第 6 項の規定に従って指名された主たる納税者を、後に変更することはできない。ただし、主たる納税者が第 4 条第 6 項に規定する基準を満たさなくなった場合には、新たな主たる納税者が、グループによって指名される。

例外的な状況下において、グループの構成員が居住者である又は恒久的施設を有する加盟諸国の権限ある当局は、選択の通知から 6 か月以内又は主たる納税者が携わる事業再編から 6 か月以内に、グループによって指名された納税者以外の納税者が主要な納税者になるべきことを共通合意によって決定することができる。

第 117 条 記録の保存

(Record-keeping)

単体の納税者及びグループの場合の各グループ構成員は、本指令の適切な履行を保証し税務調査が実施できるよう、十分に詳細な記録及び裏付書類を保存するものとする。

資料（大野）

第118条 権限ある当局に対する情報の提供
(Provision of information to the competent authorities)

納税者が居住者である又は納税者の恒久的施設が所在する加盟国の権限ある当局からの要求により、納税者は、自らの租税債務の決定に関するすべての情報を提供するものとする。主たる税務当局からの要求により、主たる納税者は、連結課税ベース又はグループ構成員の租税債務の決定に関連するすべての情報を提供するものとする。

第119条 権限ある当局の意見の照会
(Request for an opinion by the competent authority)

1. 納税者は、実施が計画されている特定の取引又は一連の取引について本指令を適用するに当たり、納税者が居住者であるか恒久的施設を有する加盟国の権限ある当局の意見を照会することができる。納税者は、グループの構成案についての意見も照会することができる。権限ある当局は、合理的な期間にその照会に応じるため、すべての可能な手続をとる。

計画された取引又は一連の取引に関するすべての関連した情報が開示された場合には、権限ある当局により発せられた意見は拘束力を有する。ただし、第123条の規定に基づき主たる税務当局の加盟国の裁判所が後に異なる決定をした場合にはこの限りでない。納税者が当該意見に同意しない場合には、納税者は自身の判断に従って行動することができるが、納税申告書及び連結納税申告書にその事実を記載しなければならない。

2. 異なる加盟国にある二以上のグループ構成員が直接特定の取引又は一連の取引に携わっている場合、又は当該照会がグループの構成案に関するものである場合には、それらの加盟諸国の権限ある当局は、共通の意見で合意するものとする。

第 120 条 権限ある当局間の連絡

(Communication between competent authorities)

1. 本指令に基づく情報の伝達は、可能な範囲で、共通コミュニケーション・ネットワーク／共通システム・インターフェイス（CCN/CSI: the common communication network/common system interface）を使用して、電子的方法で行われる。
2. 権限ある当局が、指令 2011/16/EU に基づいてグループ構成員に関する協力又は情報交換の要請を受けた場合には、当該権限ある当局は、要請の受領の日から 3 か月以内に回答する。

第 121 条 守秘義務条項

(Security Clause)

1. 本指令の下で加盟国に提供されたすべての情報は、その加盟国において、その加盟国の国内法の下で得られた情報と同一の方法で、秘密として取り扱われる。いかなる場合であっても、そのような情報は、
 - (a) 租税に直接携わっている者又はその課税に関する行政的コントロールの下にある者によってのみ利用されることができる。
 - (b) 租税評価（tax assessment）の実施若しくは見直しを目的として行われる、又はこれらに関連して行われる、制裁（sanctions）を含む司法手続又は行政手続との関連においてのみ、かつ、そのような手続きに直接携わっている者に対してのみ、開示されることができる。ただし、そのような情報は、情報を提供した加盟国の権限ある当局が異議を申し立てないときは、公開の聴聞又は判決文書内において開示されることができる。
 - (c) 課税目的以外の、あるいは、租税評価の実施若しくは見直しを目的として行われる、又はこれらに関連して行われる、制裁を含む司法手続又は行政手続に関連する以外の、一切の状況において使用されない。

資料 (大野)

また、加盟諸国は、委員会指令 2008/55/EC 第 2 条に規定するその他の賦課金 (levies)、関税 (duties) 及び租税の評価に用いるために、第 1 項に規定する情報を提供することができる。

2. 第 1 項の規定にかかわらず、情報を提供する加盟国の権限ある当局は、情報提供国の法制の下で当該情報提供国が同様の状況において当該情報を同様の目的で用いることができるときは、情報要請国が当該情報を他の目的のために用いることを許可することができる。

第 122 条 税務調査

(Audit)

1. 主たる税務当局は、グループ構成員の税務調査を開始すること及び調整することができる。税務調査は、権限ある当局の要請によって開始することもできる。
主たる税務当局及びその他の関係する権限ある当局は、調査の範囲及び項目並びに調査対象となるグループ構成員について、共同で決定する。
2. 税務調査は、本指令の適正な執行を確保するための必要な調整がされた上で、当該税務調査が行われる加盟国の国内法制に従って実施される。
3. 主たる税務当局は、すべての税務調査の結果を集約する。

第 123 条 加盟国間の意見の相違

(Disagreement between Member States)

1. 一のグループの構成員が居住者であるか設立されている加盟国の権限ある当局が、第 107 条又は第 114 条第 3 項、第 5 項若しくは第 6 項第 2 サブパラグラフの規定により主たる税務当局が行った決定に同意しない場合には、3 か月以内に、主たる納税者の加盟国の裁判所に当該決定について提訴することができる。

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」

2. 当該権限ある当局は、主たる税務当局の決定に対する手続において、少なくとも加盟国の法の下で納税者が享受すると同一の手続上の権利を有する。

第124条 争訟 (Appeals)

1. 主たる納税者は、以下の処分に対して争訟を提起する（appeal）ことができる。
 - (a) 選択の通知を拒否する決定
 - (b) 書類又は情報の開示を求める通知
 - (c) 修正評価書
 - (d) 連結納税申告書の不提出に係る評価書争訟の提起は、当該争訟の対象となった処分を受けた日から60日以内に行われるものとする。
2. 争訟の提起は、納税者の租税債務について、一切の中断効果を有さない。
3. 第114条第3項の規定にかかわらず、修正評価書は、争訟の結果に効力を与えるために発出することができる。

第125条 行政上の不服申立て (Administrative appeals)

1. 修正評価書又は第112項の規定による評価書に対する不服申立ては、主たる税務当局の加盟国の法に従って、第一審として不服申立てを審理する権限のある行政組織（an administrative body）によって審理される。当該加盟国においてそのような権限のある行政組織がない場合には、主たる納税者は直接に裁判所に訴訟を提起することができる。
2. 当該行政組織への答弁書の提出に当たり、主たる税務当局は、他の権限ある当局と緊密に協議する。

資料（大野）

3. 当該行政組織は、必要に応じ、グループ構成員及びその他の関連企業の税務上の事項並びに関連するその他の加盟諸国の法及び執行について、主たる納税者又は主たる税務当局に証拠の提出を命じることができる。関連するその他の加盟諸国の権限ある当局は、主たる税務当局に対し、あらゆる必要な協力を行う。
4. 当該行政組織が主たる税務当局の決定を変更した場合には、当該変更する決定は後者にとって替わり、主たる税務当局の決定として取り扱われる。
5. 当該行政組織は、6か月以内に不服申立てに対する決定を行う。その期間内に主たる納税者が決定を受領しなかった場合には、主たる税務当局の決定が維持されたものとみなされる。
6. 当該決定が維持又は変更された場合には、主たる納税者は、当該行政組織の決定の受領後60日以内に、主たる税務当局の加盟国の裁判所に直接訴訟を提起する権利を有する。
7. 当該決定が取り消された場合には、当該行政組織は当該事案を主たる税務当局に送付し、当該主たる税務当局は、当該行政庁の決定が通知された日から60日以内に新たな決定を下すものとする。主たる納税者は、当該新たな決定に対し、当該決定の受領の日から60日以内に、第1項の規定に基づき不服申立てをすること、又は主たる税務当局の加盟国の裁判所に直接に訴訟を提起することができる。主たる税務当局が60日以内に新たな決定を行わなかった場合には、主たる納税者は、主たる税務当局の加盟国の裁判所に、主たる税務当局のものの決定について、訴訟を提起することができる。

第126条 訴訟の提起

(Judicial appeals)

1. 主たる税務当局の決定に対する訴訟は、第3項の規定に従い、主たる税務当局の加盟国の法に基づいて審理される。
2. 当該裁判所への答弁書の提出に当たり、主たる税務当局は他の権限ある当

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」

局と緊密に協議する。

3. 国内裁判所は、必要に応じ、グループ構成員及びその他の関連企業の税務上の事項並びに関連するその他の加盟諸国の法及び執行について、主たる納税者又は主たる税務当局に証拠の提出を命じることができる。関連するその他の加盟諸国の権限ある当局は、主たる税務当局に対し、あらゆる必要な協力を行う。

第18章 雑則

(FINAL PROVISIONS)

第127条 委任された権限の行使

(Exercise of the delegation)

1. 第2条、第14条、第34条及び第42条に規定する委任された法行為を採択する権限が、委員会に対し、無制限の期間与えられる。
2. 委員会が委任された法行為を採択した場合には、直ちに理事会に通知する。
3. 委任された法行為を採択する権限は、第128条、第129条及び第130条に定める条件に従って、委員会に与えられる。

第128条 委任の取消

(Revocation of the delegation)

1. 理事会は、第2条、第14条、第34条及び第42条に規定する権限の委任を、いつでも取り消すことができる。
2. 取消の決定は、当該決定で指定される委任権限を終了させる。その効力は即時に、又は決定に指定されたそれ以後の日に、有効となる。当該決定は、既に効力を有する委任された法行為の有効性には影響しない。当該決定は欧

資料 (大野)

州連合官報 (Official Journal of the European Union) に掲載される。

第129条 委任された法行為に対する異議

(Objection to delegated acts)

1. 理事会は、通知の日から3か月以内に、委任された法行為に異議を申し立てることができる。
2. 当該期間の満了の時までに理事会が委任された法行為に異議を申し立てなかった場合には、委任された法行為は、欧州連合官報に掲載され、その掲載日から効力を生じる。

委任された法行為は、理事会が異議を申し立てる意思を有しない旨を委員会に通知した場合には、当該期間の満了前に欧州連合官報に掲載され、その効力を生じる。

3. 理事会が委任された法行為に異議を申し立てた場合には、委任された法行為の効力は生じない。理事会は、その委任された法行為に異議を申し立てた理由を述べるものとする。

第130条 欧州議会への通知

(Informing the European Parliament)

欧州議会は、委員会から、委任された法行為の採択、それに対して申し立てられた異議、又は理事会による委任権限の取消の通知を受ける。

第131条 小委員会

(Committee)

1. 委員会は小委員会 (a Committee) によって補佐されるものとする。ここでいう小委員会は、EU規則 No 182/2011²¹⁾ の意味における小委員会である。

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」

2. 本項について引用される場合には、EU 規則 No. 182/2011 第 5 条が適用される。

第 132 条 第 87 条に関する協議

(Consultation on Article 87)

第 131 条の規定により設立された小委員会は、付託された事案に関し、第 87 条の適用についても協議する。

第 133 条 見直し

(Review)

委員会は、本指令の効力が生じてから 5 年後に、その適用について見直しを行い、本指令の運用について理事会に報告する。当該報告は特に、本指令の第 16 章に規定する、加盟国間の課税ベースの分配メカニズムの影響についての分析を含むものとする。

第 134 条 国内法化

(Transposition)

1. 加盟諸国は、遅くとも〔日付〕までに、本指令に従うために必要な法、規則及び行政規定を採択し公表する。加盟諸国は、当該規定の本文及び当該規定と本指令との対比表を、委員会に速やかに連絡する。

加盟諸国は、当該規定を〔 〕から適用する。

21) OJ L 55, 28.2.2011, p.13. 【訳注】各加盟国が欧州委員会の実施権限の行使を統制する仕組みに関する規定及び一般原則を定める 2011 年 2 月 16 日の欧州議会及び理事会規則 (EU) No 182/2011。植月 献二「リスボン条約後のコミットロジー手続－欧州委員会の実施権限の行使を統制する仕組み」外国の立法 249 号 3 頁 (2011)。

資料（大野）

加盟諸国が当該規定を採択する場合には、当該規定に本指令のレファレンスを含めるか、当該規定の公的出版の際にレファレンスを含める。

2. 加盟諸国は、加盟諸国が採択した、本指令でカバーされる分野の国内法の規定を、委員会に連絡する。

第135条 発効

(Entry into force)

本指令は、欧州連合官報に掲載された日の後の〔 〕日目に効力を生じる。

第136条 名宛人

(Addressees)

本指令は、加盟諸国を名宛人とするものである。

附属文書 I ～ III（省略）

提案についての立法・財政報告書（Legislative Financial Statement for Proposals）（省略）

（おおの・まさと 筑波大学大学院ビジネス科学研究科企業法学専攻教授）

お詫びと訂正

以下の箇所に誤りがありました。お詫びして訂正いたします。

【筑波ロー・ジャーナル12号】

65頁上から15行目

誤) 第82条 非支配外国会社

正) 第82条 被支配外国会社

78頁上から16行目

誤) ……選択通知 (notice of opt)

正) ……選択通知 (notice to opt)

お詫びと訂正

以下の箇所に誤りがありました。お詫びして訂正いたします。

『筑波ロー・ジャーナル12号』

1頁 標題の3行目及び本文1行目（CCCTB理事会指令案の公表日）

誤) 2011年3月11日

正) 2011年3月16日