

Politique fiscale européenne : concurrence ou coordination

ヨーロッパの租税政策：競争あるいは調整

Michel Aujean ミッシェル・オージャン, Associé/パートナー, Taj

Ancien directeur des politiques fiscales - Commission européenne

元ヨーロッパ委員会租税政策局長

ヨーロッパ連合内の租税政策の最近のプライオリティ

1. 脱税および租税の回避を防止する（貯蓄、行政協力、租税情報交換合意 (Tax Information Exchange Agreement, TIEA)）
2. 租税競争を統制する（行動規範 (Code de conduite)）
3. ヨーロッパ域内市場の円滑な機能の障害となる租税制度を排除する（法人税共通連結課税標準 (ACCIS)、調整 (coordination)）
4. “EU税務パッケージ”を近代化、簡素化する（付加価値税 (TVA)、間接税）
5. 「持続可能な発展」に貢献する (CO2税)
6. ヨーロッパ共同体法を遵守させる。

将来への三点の課題

- 租税競争のより良い枠組み
- 活力を取り戻したヨーロッパ単一市場の要請に見合った、会社への課税制度を目指す
- 租税政策を調整する：経済政策の調整の一要素。

租税競争のより良い枠組み(1)

租税競争: 解決策?

- 投資を誘致するため
- 租税及び社会保障負担の増加傾向を抑制するため(逃避行為(voting with your feet))
- 資本コストに直接関連する投資を強化するため
- 投資に直接関連する経済成長を強化するため!

健全な租税競争が必要である。

租税競争のより良い枠組み(2)

租税競争とは何か？

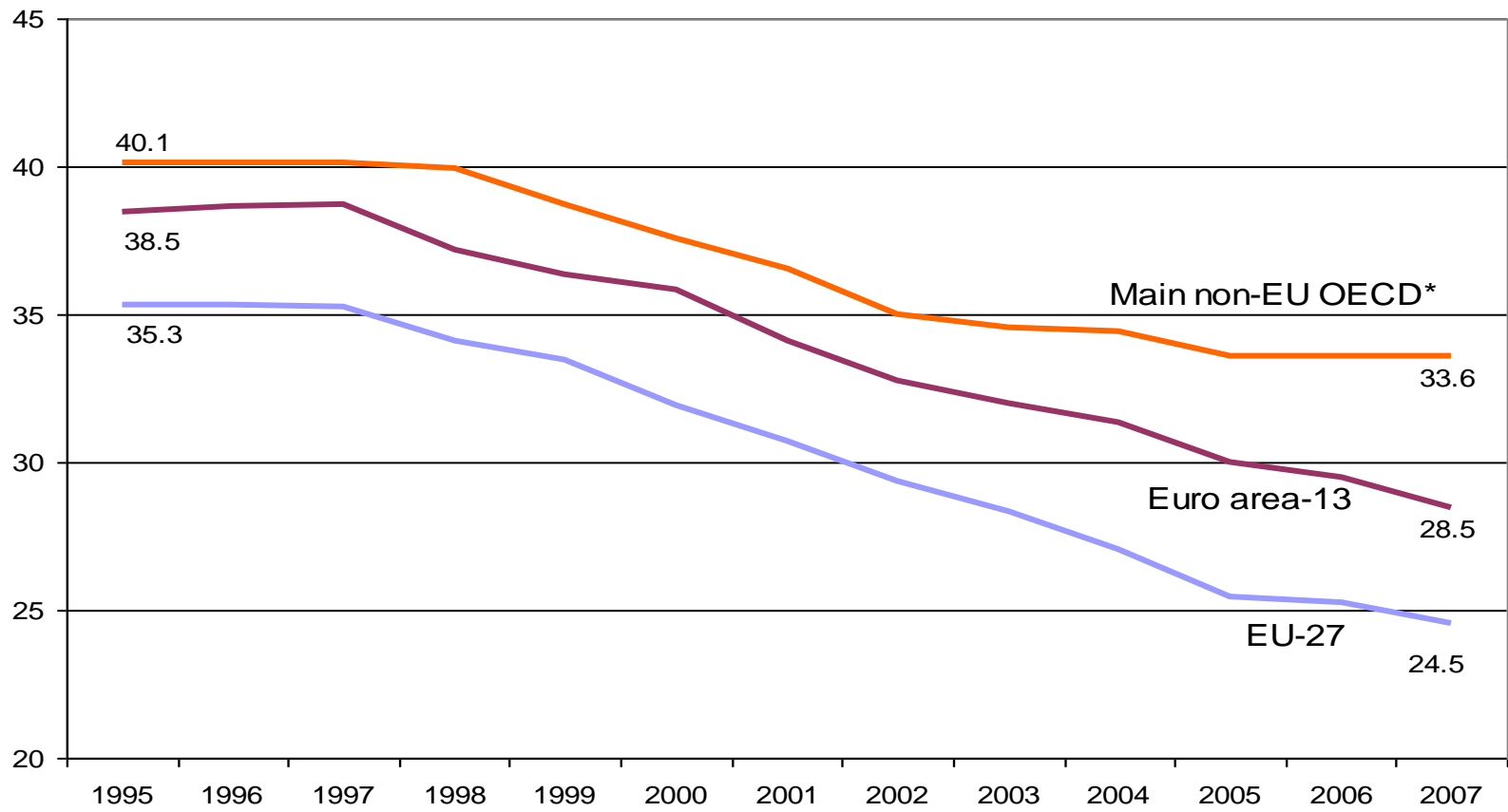
- 税制の利点に関する競争：
 - 投資を引きつけるか、課税基礎を引きつけるか？
 - 課税率と直接投資：一決定要因ではあるが重要性は増加、集合効果、限界実効税率 / 平均実効税率、
- 以下の要素による租税競争：
 - 特別制度とそれらの限定 - ring fencing (国内市場の遮断) - (移転価格および本部；利子の控除可能性および過少資本；受動的収入の低率課税；ルーリング)？
 - あるいは一般税率？

租税競争のより良い枠組み(3)

事実

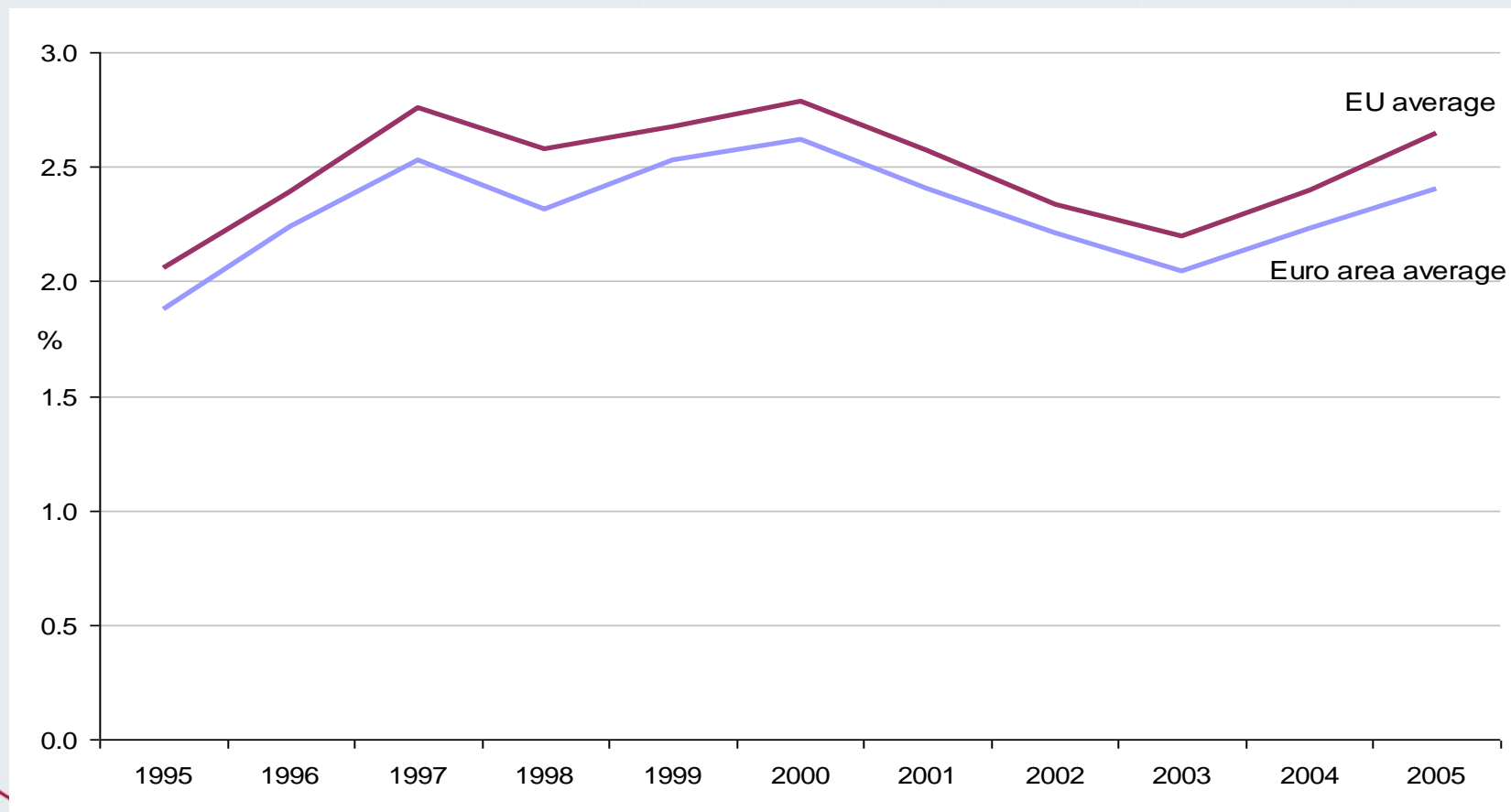
- 1980年代から90年代終わりにかけて、特別制度の多様化：有害な租税競争！
- 資本への暗黙の課税率（長期的には低下）および労働への暗黙の課税率（長期的には増加）の推移
- 反応：欧州連合行動規範、タックスヘイブンとOECD特惠制度
- 今日の租税競争：名目税率の低減か、特別制度か？

会社への名目税率の推移 (欧州連合およびそれ以外の主たるOECD加盟国)



*ヨーロッパ連合以外の主たるOECD加盟国(米国、日本、カナダ、オーストラリア、中国)

法人税 (IS) 収入のパラドックス (国内総生産に対する割合)



結果の解釈

- 欧州連合27カ国において名目課税率は30%近く低下、しかしそれ以外の主たるOECD加盟国においてはわずか15%。
- 租税競争：欧州連合内部の現象、“小国”症候群？
- 実質的な投資よりもむしろ“紙上の利益”をめぐる各国政府が競争？
- 法人税収入のパラドックスを説明する要素は持続的ではない：
 - ビジネスサイクル
 - 基準拡大 (Base broadening)
 - 採算性
 - 法人化

租税競争のより良い枠組み：結論

- 短期的行動を利益の移転／有害な措置に集中する → 行動規範 (Code de conduite)
- 企業への課税制度に関する行動規範
 - 法的な強制力を持たない、政治的な誓約
 - 欧州連合および加盟国の連帯地域・従属地域に適用される
 - 規範の原則を世界的レベルにて促進する誓約
- 有害な租税競争：
 - 実効税率を減少させるあらゆる措置を含む
 - および行動規範の基準：非居住者に特権が与えられる場合、限定された特権、実質的な経済活動の不在、移転価格の原則に合致しない利益の明確化、不透明な措置、個別ルーリング

租税競争のより良い枠組み: 結論

行動規範 (Code de conduite) の初期の結果 (1999 – 2005)

- 欧州連合15カ国
 - 271件の措置の検討を実施
 - 結論: 66件は実質的に有害な措置である
 - 上記措置は全て解体された
- 連合の拡大 – 12カ国の新加盟国
 - 63件の措置の検討を実施
 - 38件は実質的に有害な措置である
 - 上記措置は全て解体された
- 凍結条項 (Clause de Gel – standstill) : 万が一の場合、潜在的に有害である全ての新たな措置は、作業部会 (Groupe) に通知され、検討されなければならない。

租税競争をより適切に統制する：結論

行動規範 (Code de conduite) を再検討すべきか？

- 改訂の必要 (2008年12月ECOFIN結論) : ベンチマーク、規範の範囲、限定された適用範囲 (入国者・駐在員?)、コンセンサスによる手続きと決定、国家援助との整合
- 凍結の監視が最も重要である、
- いくつかの優先的方針：
 - “最良の実務 (ベストプラクティス)” を定義する
 - 移転価格事前確認制度および移転価格に関する裁定につき各国の税務当局間の情報交換を予定する、2002年の合意を実施に移す
 - 第三国の制度、およびそれらの対応を検討する
 - 反濫用措置、および諸規定間の不整合を調査する
 - 新たな形態の租税競争を検討する (株主への払戻し制度、入国者・駐在員、ハイブリッド、公示あるいは非公示のルーリング)
- 委任の枠内で改訂するか、あるいは委任を改訂するか？

会社への課税制度と単一市場(1)

会社の国境を越えた活動に存続する、税制上の障害の特定:

- 国ごとに異なる、25カ国の税制の並存
- 現在の指令 (directives) は不完全な救済しかもたらさない (親子会社、合併、利息とロイヤリティ)
- 移転価格に関する義務上の重大な困難さ
- 仲裁協定に関するわずかな結果
- 国境を越えた損失の相殺は無い
- 二カ国条約による二重課税の組織的な排除の不在
- ヨーロッパ共同体裁判所 (Cour de justice des communautés européennes, CJCE) の判決の、より一貫性をもった適用の必要

会社への課税制度と単一市場(2)

解答:二つのレベルでの戦略

1) 的を絞った / 特定の措置、短期および中期的に最も急を要する問題を扱うため

- 指令 (directives) 改訂の提案 (親子会社 (2003)、合併 (2005))
- 法令によらないイニシアチヴ (移転価格に関する共同フォーラム (Forum Conjoint Prix de Transfert) (2004–2010))
- 損失の相殺に関する通知 (2006)

2) 包括的かつ組織的な解決策 / さらに長期的

- 法人税の単一および連結課税基準 (une assiette unique et consolidée de l'impôt sur les sociétés, ACCIS)

移転価格に関する共同フォーラム

- 欧州委員会の主導により2002年に創設された、移転価格に関する共同フォーラム (Forum Conjoint sur les Prix de Transfert, FCPT) は、2007年から2009年までの活動報告書を作成したところである
- 政府に任命された、各国の租税当局の専門家27名 + 募集の告示に応じた財界から選出された15名 + 独立の会長1名 + OECDのオブザーバー
- 一般的な目標: 欧州連合内において、法令によらない実際的な解決策による、移転価格の課税規則のより統一性のある適用
- http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm

移転価格に関する共同フォーラム: 成果(1)

- “仲裁協約 (Convention d'arbitrage)” に関する行動規範、2006年7月28日付ヨーロッパ共同体官報176、
 - 2004年12月に欧州理事会 (Conseil européen) が採択
 - 行政手続きを明確化することにより、和解による手続きを改善
 - 仲裁の段階の機能を改善
 - 手続き中は徴税を中断することを提案
- 資料に関する行動規範 (European Union Transfer Pricing Documentation, EUTPD)
 - 2006年6月に欧州理事会が採択
 - 納税者は任意
 - 集中または分散による適用
 - 情報および資料のタイプの規格化

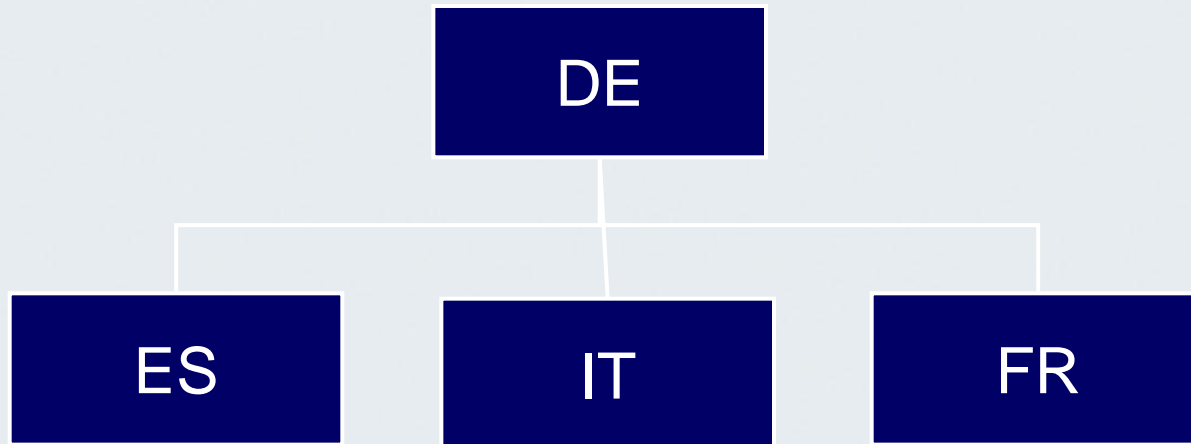
移転価格に関する共同フォーラム：成果(2)

- 欧州連合内での、事前確認制度 (APA: Advance Pricing Agreement , les Accords Préalables de Prix) の基本原則
 - 2007年2月28日付欧州委員会 (Commission européenne) 通知、COM(2007)71
 - 加盟国による手続きの組織：事前確認制度に参加するための規則、提出すべき資料、および手続きの各段階の記述
- 仲裁協約の適用のための行動規範の改定
 - 2009年9月14日付欧州委員会通知、COM(2009)472
 - 諮問委員会の設置までの期間を定め、3年間とされる紛争の解決期間の尊重を容易にするための改定

法人税と単一市場：包括的な解決策の利点

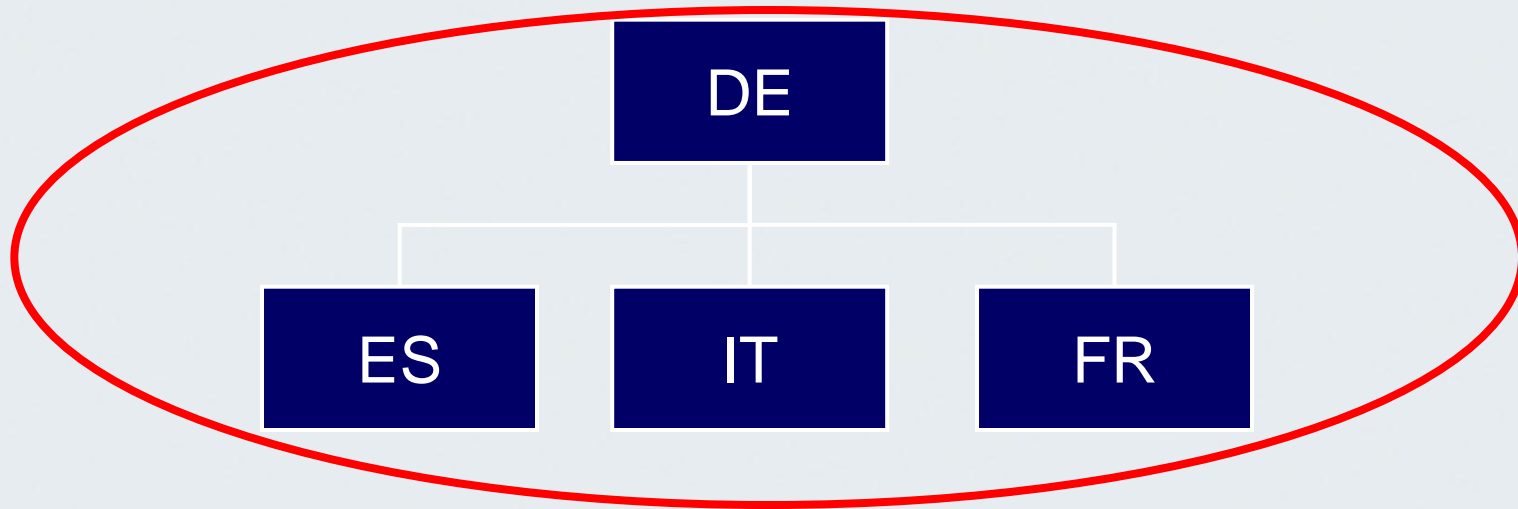
- 法人税の連結課税基準により
 - 25の異なる税制が並存することによる納税コストの明確な低減
 - 欧州連合内での移転価格の決定に伴う問題の排除
 - 欧州連合全域内での利益と損失の全体での相殺および連結
 - 企業再編に関する国際的な多数な運用の簡素化
 - 二重課税の多くのケースの排除
 - 多数の差別的状況及び制限の廃止
- すなわち、域内市場を補完するための、一貫性があり且つ理論的なアプローチ。

法人税と単一市場: 今日の状態



- 加盟各国内で別個の会計と納税義務
- 移転価格、および過少資本規制
- 企業グループ内での国境を越える損失の相殺は極めて少ない、あるいは全くない。

法人税と単一市場：明日の状況？



- 基準を満たし、選択をなした全ての会社につき：
 - 単独の規則：共通課税基準
- 連結グループにつき
 - 一国内のみにて単一の法人税申告（単一の窓口 / One stop shop）
 - 移転価格と過小資本化の義務に替わり、一定の方式による損益の連結と配分
 - グループ内での自動的な損失の相殺

損益の配分の方式:いかなる理論?

- 欧州連合の方式による配分は、米国及びカナダの例にヒントを得ているが、以下の点が異なる:
 - i. 欧州連合全域にて一個の方式、
 - ii. 原則として3個の要素を含む(カナダ=2個、米国=不定)
 - iii. 共通連結課税基準により定められた課税収入は全て、活動の収入と受動的収入を区別せず配分される。ある特定の受動的収入を直接ある機関の管轄とすることはない
 - iv. 各機関ではなく、各納税者に一部が割り当てられる方式により、各納税者のレベルで損失、税額控除、還付等の控除が可能。

いかなる方式？

- 三個の要素？
- 給与 / 労働
 - 給与の経費および / または
 - 労働者数？
- 資産
 - 無形資産を含む？ 金融資産？ 在庫？
- 売上
 - 出所地または目的地による？

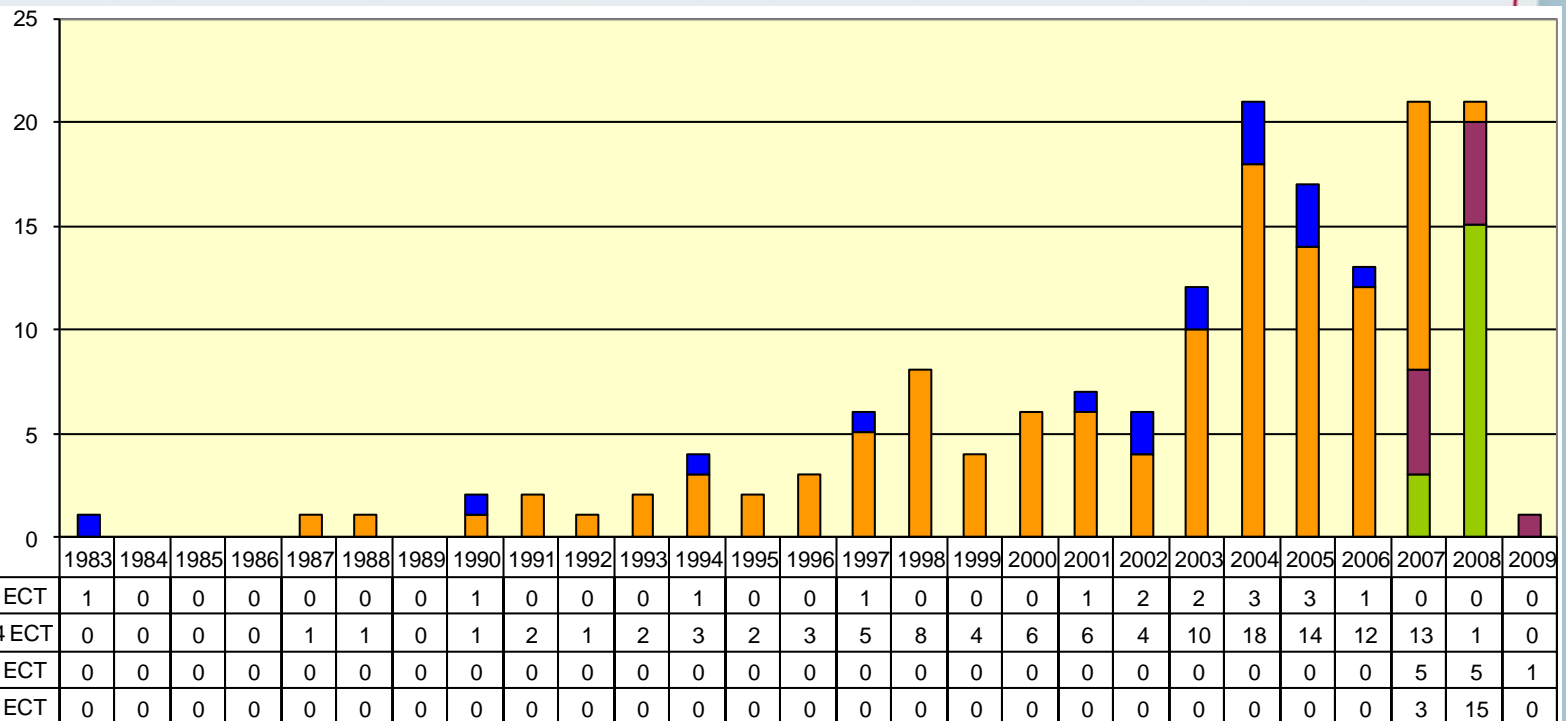
ACCIS:2010年の提案に向けて？

- 法人税の単一および連結課税基準 (ACCIS) : 企業の国境を越える活動に対する税務上の障害を除くための、共通、大幅、簡素かつ効果的な課税基準、
- 選択による解決法 : 課税基準、あるいは連結？
- 連結 : どのような理論、どのような閾値 (Threshold) ？
- 配分 : 二個あるいは三個の要素？ どのようなバランス？
- 単一の事務窓口？
- 欧州委員会 (Commission européenne) による2010年の提案？
- 全加盟国が対象、または一部加盟国の先行統合？

ヨーロッパ共同体裁判所 (CJCE) の判例の重要性の増加

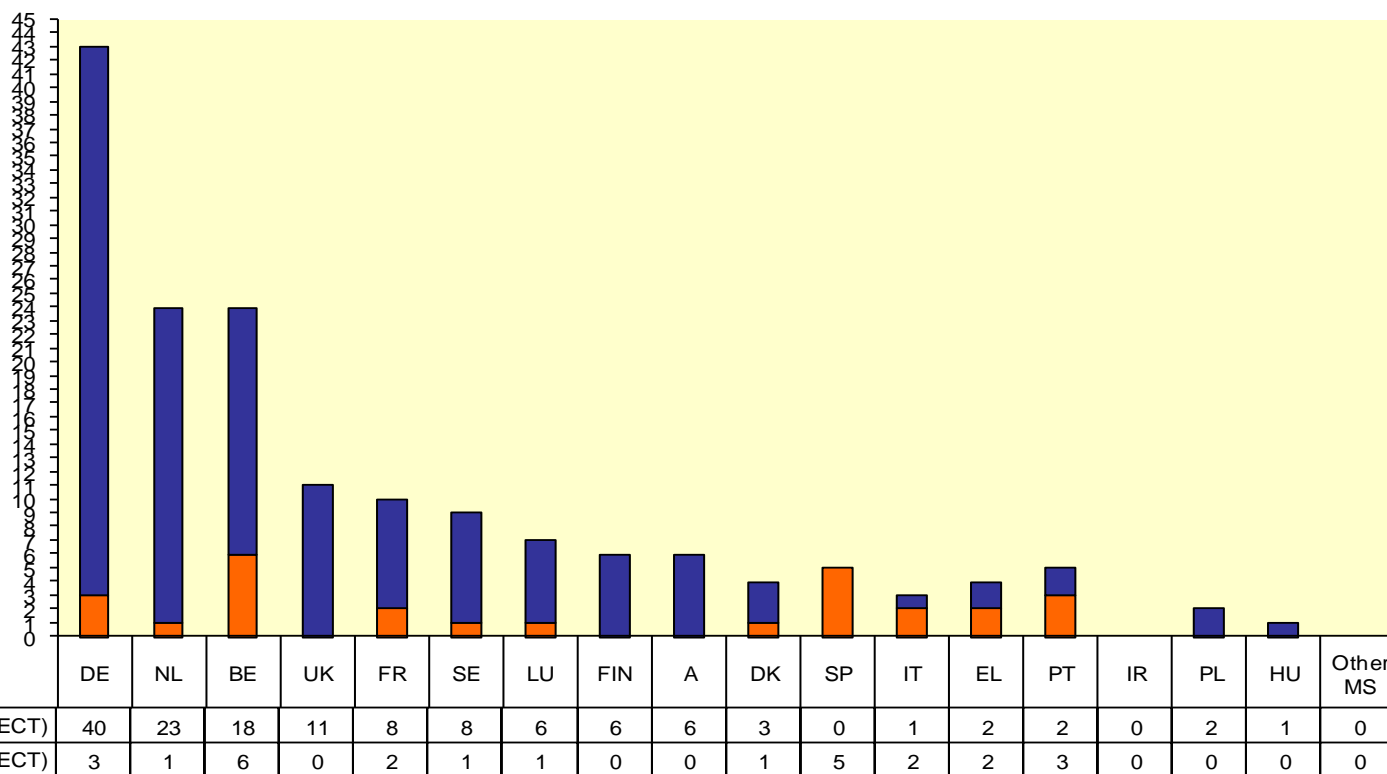
- 起点: 条約に保証された基本的自由: 財産及び人の自由な往来、設置及び居住の自由、資本流通の自由
- 加盟国は正式に相応な正当化がない限り、自国民 / 他の加盟国民の居住者を差別、もしくは往来 / 居住の自由を制限することはできない
- ヨーロッパ共同体裁判所 (CJCE) はかくて、提訴あるいは各国の裁判所からの先決問題の提起に基づき、上記の基本原則と相容れない加盟国の租税規定を、多数告発した
- ヨーロッパ共同体裁判所 (CJCE) の判決のちぐはぐな効果: “裁判所は基本原則と相容れない規定を非とするが、立法は出来ない。” — 制度的限界を見よ!
- 判決により加盟国がその法律を改定しなければならない場合にも、改定の方法には国により大きな差異がある (移転価格、過少資本 (thin cap))

ヨーロッパ共同体裁判所の判決の対象となった、あるいは裁判所にて訴訟手続き中の、直接税に関する係争の数

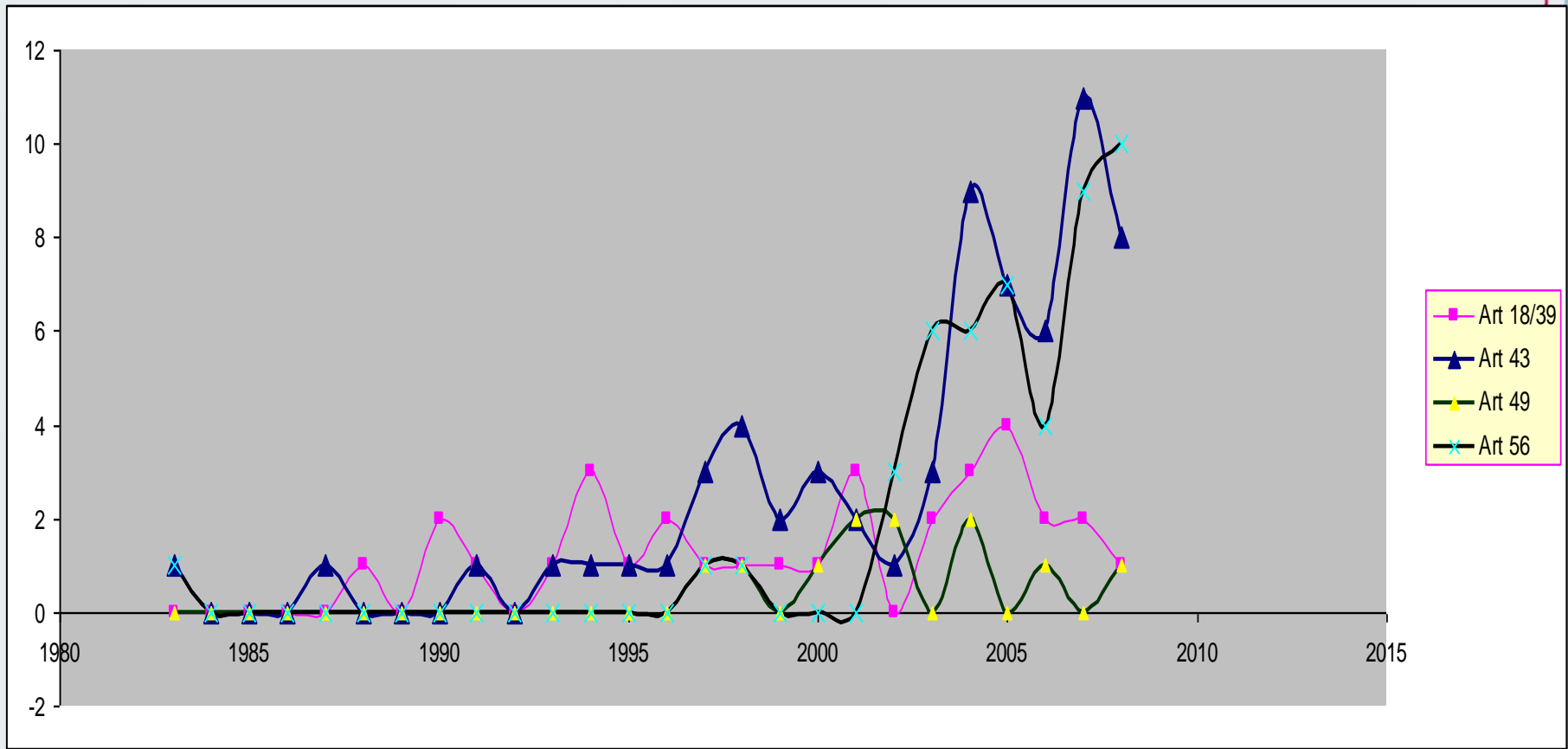


加盟国からの提訴による係争の数

Number of cases in direct taxation decided by or pending before the ECJ broken by Member State



条約の条文ごとの係争数



租税政策の調整の必要(1)

- 問題点：各国の租税措置は多くの場合に問題を引き起こす
 - これら規定が共同体法と直接に相容れないため
 - あるいはこれらの措置が他の加盟国の類似の規定と相容れず、そのために二重課税あるいは無課税の状況が生じる
 - 時には両方が同時に生じる！

租税政策の調整の必要(2)

- 解決策:

- “訴訟”：“租税法違反に対する事前の戦略”(2001年5月租税政策の通知)
- “統一(harmonisation)”：＝各国の制度を共通の制度で置き換える(例:付加価値税);しかし問題となる分野につきこのような措置は域内市場では不必要(必要を超える)、あるいは現在の制度上このような措置は不可能
- “各国租税制度の調整(coordination)”：現在の制度上解決が不可能であれば、コンセンサスにより政治上の合意の枠内で採択されうる、推奨 / ベストプラクティス (soft law?)等の、建設的な解決策を探るべきである。調整(coordination)＝各国のシステムに基づき、これらシステムが共同体条約と相容れるよう、また各国システム同士が相容れるようにする

調整 (coordination) の適用範囲

- 欧州委員会は2006年12月19日、以下の要素からなる新たなイニシアチヴを取った：
 - “調整”の内容、範囲および方策を定義する枠組み通知(2006年12月19日通知、COM(2006) 823 final)
Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/COM\(2006\)823_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/COM(2006)823_en.pdf)
 - 特に会社に対する退去税 (taxe de sortie, exit tax) に調整を適用する通知(2006年12月19日通知、COM(2006) 825 final)
Exit taxation and the need for co-ordination of Member States' tax policies
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/COM\(2006\)825_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/COM(2006)825_en.pdf)
 - 国境を越える損失の租税上の扱いに調整を適用する通知(2006年12月19日通知、COM(2006) 824 final)
Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations of 19.12.2006
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/COM\(2006\)824_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/COM(2006)824_en.pdf)
- 上記イニシアチヴを補完する、各国の反濫用措置に関する2007年12月通知
 - 完全に恣意的である工作にしか適用されない(判例CJCE / Schweppes Cadbury)
 - 資本流通の自由が問題となる場合、欧州連合 / 第三国の区別を認める。

退去税 (taxe à la sortie, exit tax) への適用

- 2006年12月通知に基づく、退出税の調整
 - オランダの主宰する作業部会
 - 2008年秋に主宰国となったフランスは、調整を支持する；
 - しかし2008年12月2日付欧州理事会の決議は二重課税を避けることにしか触れない！
- 欧州委員会 (Conseil européen) が違反告発の手続きを開始。