

税制調和に取り組むEU

田中 友義 *Tomoyoshi Tanaka*

駿河台大学経済学部 教授
(財)国際貿易投資研究所 客員研究員

税制調和の背景

EUでは1993年の市場統合の完成によって域内の財・サービスの自由な取引を阻む障壁は大幅に撤廃された。また、通貨統合の完成と単一通貨ユーロの導入によって域内取引面での為替リスクもなくなった。このために、立地や資金移動など域内における企業活動の諸条件を考えると、雇用者の社会保障費などの負担とともに、税負担の大小など税制の相違が、域内における競争を歪曲する要因として、今後のEUの取り組むべき最重要課題のひとつとして浮上してきている。

しかしながら、税制分野は加盟国が主権を強く保持している領域であり、これまでのところEUの権限が十分に及んでいないため、税制調和はそれほど簡単に合意できる問題ではなかった。そこで、税制に関するアムステルダム条約（ここではEC条約の規定が該当するので、以下EC条約と記す）の規定とこれまでの税制調和の経緯、最近になってEUが合意した有害な税競争の除去を目的とする「税制パッケージ」の内容、および税制調和の課題と今後の見通しなどについて以下に簡単に論述してみたい（注1）。

EC条約の税規定

これまでのECの税制調和は、「物の自由移動に影響する間接税」と「資本の自由移動に影響する直接税」を対象にしてきたが、EC条約

の税規定上の対応の相違から間接税と直接税の調和化では両者の間に進展の差が大きく生じている（注2）。

まず、間接税については、EC条約第90条（内国税に対する規制）と第93条（間接税の調和）がある。第90条は域内における物の自由移動を妨げる効果を有する輸入品に対する差別的・保護的な内国税を禁止している。

また、第93条の方は、閣僚理事会が欧州委員会の提案に基づき、間接税制調和のための規定を全会一致で採択できると規定している。

これに対して、直接税の調和について特別に規定している条文は、EC条約の中には見当たらない。ただしEC条約第94条（加盟国の法制の接近）と第95条（理事会による調和措置）が直接税の調和のための法的根拠になりうる規定である。

すなわち、第94条は共同市場の確立または運営に直接影響を及ぼすような加盟国の法制を接近させることが全会一致できると規定している。また、第95条は域内市場の確立と運営を目的とする税調和に関する措置は、原則の例外として全会一致で決定することとなっている。

以上にみたように、税制に関する二次立法の規定は間接税、直接税のいずれを問わず、閣僚理事会において全会一致方式によって意思決定が行われる事項であり、税制の調和に対する大きな障害となっていたことは明らかである。

税制調和の経緯

税制調和の過程を間接税の領域から見ていきたい。間接税の領域での最大の成果は共通付加価値（VAT）制度の導入であり、1977年の第6次VAT指令（注3）が採択されて以来、段階的に調和化が行われてきた。

市場統合の完成によって1991年の「財政上の障壁の廃止に関する理事会指令」（注4）が制定され、国境規制の廃止を前提に、これまでの原則を原産地課税方式、すなわち「輸入国での課税」から「輸出国での課税」に変更することが決定された。

しかし、新制度への移行は、当初1997年と予定されていたが、制度変更に伴い加盟各国の税収に影響するため（例えば、域内輸入の多い国から域内輸出が多い国にVAT税収が移る）、その調整、再配分をどのように行うのかなどの難問があり、「輸入国での課税」の原則を維持しつつ、国境規制の廃止に対応する暫定的制度が1993年から実施されている。

さらに、税率の相違が域内の競争を歪曲すると考えられることからVAT税率を調和するために、1992年の「VAT税率の接近に関する理事会指令」（注5）が採択され、15%という最低標準税率が規定された。その限りでは加盟各国の税率決定の自由が制約され、税率の相違の幅が縮小している。また、鉱油、アルコール飲料、タバコに課税される物品税（excise duty）の調和も進展した。

これに対して、直接税の調和は加盟各国の課税主権の根幹にかかわるために、間接税の調和化に比べて一層困難であり、1980年代まで見るべき成果はなかった。しかし市場統合や通貨統合の完成とユーロの導入が実現していく中で、直接税制の相違が単一市場や通貨統合の機

能を損なうとの認識が次第に高まり、1990年代には、直接税制の調和化に向けた議論が開始された（注6）。

1992年3月、欧州委員会の委嘱によって直接税のあり方を検討した「ルーディング委員会報告」が、加盟各国の法人税制と税率の顕著な相違がクロスボーダーの企業活動に対する障害となっているとの認識を示した。しかし、加盟各国が反対したため、欧州委員会はこの報告書の提言を全面的に受け入れず、法人税率・法人税の課税標準・法人税制はECレベルでの対応が必要の範囲を超えているとの立場をとった（注7）。

マーストリヒト条約に盛り込まれた補完性原則（principle of subsidiarity）によって欧州委員会が税制の調和を行うことには、加盟国の政策に介入しすぎたとの批判が各国から出たため、税制調和に消極的となり、その後の税競争が激化したとみられる（注8）。

そのため、直接税の中でも、法人税などの中核部分と比較して、より周辺的な部分での調和が現在進められているが、それが次に取り上げる有害な税競争の除去を目的とする「税制パッケージ」である。

税制パッケージの概要

EU加盟各国は、「有害な税競争（企業誘致のための税率引き下げ競争）」を除去すべく、税制調和に向けて議論してきた。具体的には、1997年12月、EU経済財務相理事会（Ecofin）において欧州委員会はいわゆる「税制パッケージ」（注9）を提案し、1999年12月10、11日のヘルシンキ欧州理事会（EUサミット）での合意に向けての議論が行われてきた。

この税制パッケージ、正式には「EUにおける有害な税競争取り組みのためのパッケージ」

は、法人課税に関する行動規範の具体化 (code of conduct)、グループ企業間の利子とロイヤルティー支払いの課税に関する指令案、域内非居住者利子課税に関する指令案の3点が柱となっている。

提案後の議論の経緯をみても、まず法人課税に関する行動規範については、公正な競争を歪める有害な税制上の措置に対して、加盟各国間の「ピア・プレッシャー」によって是正を図ろうとするものである。経済財務相理事会の下に設立された法人課税に関する作業部会 (ブリマローロ・グループ) において、有害と判断される可能性のある税制の洗い出し作業が行われた。

次に、グループ企業間の利子とロイヤルティーの支払いの課税については、企業が国境を越えて同一企業グループに送金した場合などの二重課税を回避するために、送金などにかかわる源泉課税を廃止しようとするものである。

さらに、域内非居住者利子課税については、域内居住者に対する利子源泉課税制度を目指すものである。具体的には、域内非居住者に対する20%の利子源泉課税制度、または利子収入に関する情報を税務当局に提供する制度の選択である。英国が利子源泉課税に代えてユーロ債の保有者の氏名と住所のみを税務当局に報告するという妥協案に対して、国際金融センター、ロンドン・シティの最も有力な金融商品であるユーロ債についてこのような制度を導入することにきわめて強く抵抗していたため、税制パッケージの中で最も合意が困難な問題となっていたものである。

英国の強い反対

ヘルシンキ欧州理事会ではこの税制パッケー

ジについて議論が行われたが、特に英国が域内非居住者利子課税に関する指令案に最後まで反対したため、全体として一括承認されるべきとされていた税制パッケージは最終的にこの首脳会議では採択に至らなかった。

英国の主張は、利子源泉課税に代えてユーロ債市場の保有者の氏名と住所のみを各国の税務当局に報告するという議長国フィンランドと欧州委員会による妥協案に対して、ユーロ債市場においては必ずしも常時、債権保有者の住所を把握しているわけではなく、新たな情報システムを構築しなければ必要な情報を提供することができないことや、ユーロ債などを含めた利子・金利の支払い義務を負担に感じる金融機関がそのような業務をロンドンからチューリッヒなど域外に移転してしまいかねないことなどの理由から、受け入れることができなかったものである(注10)。

利子源泉課税に関する未解決の問題として、ユーロ債の課税除外のほかにも、ルクセンブルクの要求する投資ファンドの課税除外、支払い機関の事務負担、第三国などへのこの措置の導入、源泉徴収税の配分といった問題が残された。結局は、ハイレベル作業部会を設置して、全ての貯蓄収入を課税対象とする方向で引き続き議論して、2000年6月のポルトガル・フェイラ欧州理事会までに報告書を提出することになった(注11)。

フェイラEUサミットで政治的合意

フェイラ欧州理事会は、先のヘルシンキ欧州理事会において提出が求められていた税制パッケージを実施可能とする経済財務相理事会報告書を承認した(注12)。

法人課税に関する行動規範 (code of

conduct)の受け入れに関しては、すでに1997年12月の経済財務相理事会における合意事項、すなわち、新たな優遇措置の導入を禁止する(standstill)、現行の租税優遇措置を段階的に廃止する(rollback)、加盟各国の優遇税制措置を定期的に審査する、行動規範遵守状況のモニタリングを実施することを含めて合意に達したほか、グループ企業間の利子とロイヤルティー支払いの課税に関して合意が成立した。

税制パッケージの主要部分の中で、これまで加盟国間の合意が得られず議論の焦点となった域内非居住者利子課税に関する指令については、加盟各国の立場を配慮した上で可能な限り広範囲な情報交換を行うことを最終目標とし、3段階の手続きを経て実施することが政治的に合意された。

このような政治的合意の背景として、ユーロ債の利子課税について、源泉徴収適用除外を要求して強硬な反対姿勢をとってきた英国が、一転して情報交換制度を受け入れることに態度を変えたことや(その結果、英国は少数派から多数派へと大きな地歩を固めた)、源泉徴収制度を主張し、銀行口座情報公開に反対姿勢を示していたルクセンブルク、ベルギー、オーストリア、ギリシャなどとの間に妥協が成立した結果である。

非居住者利子課税は共存方式

合意した域内非居住者利子課税に関する指令は、域内非居住者(個人)の預金、債権にかかわる利子に対して課税するというものである。最終目標は、3段階のプロセスを経て、国際的進展状況に沿いつつ、可能な限り広範囲な情報交換制度を実施するというものである。

まず第1段階において、2000年末までに加

盟各国はその他の加盟国との間で情報交換を行うか、あるいは源泉徴収課税するかのいずれかを選択する(共存方式、Co-existence model)。

この間、欧州議会、欧州委員会は源泉徴収課税率を含む当該指令の実質的内容について合意に達するよう努力する。この実質的合意後、指令採択前の段階において可及的速やかに、米国やスイス、リヒテンシュタイン、モナコ、アンドラ、サンマリノなどの主要第三国との間で当該諸国内において同等の措置が適用されるよう交渉に入るとともに、カナール諸島、マン島、カリブ地域などの属領または連合領においても同一措置が適用されるようコミットする。

第2段階においては、米国や主要第三国などに対する同等の措置の適用について十分な保証が得られ次第、遅くとも閣僚理事会は2002年末までに当該指令の採択と実施を全会一致で決定する。

第3段階においては、指令の採択後7年以内に源泉徴収税を徴収している加盟国は情報交換制度を実施することに合意するというものである。

以上に概説したように、フェイラ首脳会議において、税制パッケージは適用すべき制度や最終合意までに確保すべき諸点が枠組的に合意されたことによって、1989年2月に利子所得に対する源泉徴収税に関する指令案が採択されて以来10数年にわたって争点となっていたこの問題について、ようやくにして大きな前進をみたことになる。しかし、域内非居住者利子課税に関しては、情報交換制度を究極目標とすること(銀行秘匿義務の廃止)で合意したものの、今後加盟国間で調整すべき事項が数多く残されている。特に、米国と主要第三国における同措置の採択、オーストリアの銀行情報秘匿制度の廃止(注13)、源泉徴収税率の決定(注14)、情報

交換制度への移行期間 2002 年末の閣僚理事会の全会一致による採択など、先送りされた課題である。

課題と今後の見通し

EU の今後の税制調和への取り組みの課題と見通しについては、欧州委員会の立場を理解しておくことが必要であろう。2000 年 3 月、ボルケシュタイン委員（域内市場・税制担当）がオランダ・フォーヘラーケンで行った講演から税制調和の基本的な姿勢をうかがい知ることができて興味深い（注15）。

税制調和へ向けては、なによりも EU 税制が現在直面している多くの困難な問題を改善することであるとしている。多くの問題とは、課税水準が高いこと、特に労働に対する実効税負担率が高いこと、個人・企業が単一市場の中で自由に活動する上で、様々な税の障壁に直面していること、EMU の開始により、加盟各国間の相違がより明白となり、その結果、投資、貯蓄、雇用、消費などの経済的決定に、より大きな影響力を持ちつつあること、経済のグローバル化に伴うタックス・ヘイブンへの資金流出の危険性の増大などである。

今後 EU の税制調和へ向けた目標の第 1 は、新しい付加価値（VAT）税制である。欧州委員会は先述したように原産地課税方式、すなわち、「輸出国課税の原則」への転換の重要性を強調しながら、加盟国の反対を考慮して、当面はクロスボーダー取引のための現行の暫定的制度の簡素化・統一的適用、税制の近代化、脱税に対応するための税当局間の協力強化を目指す。

第 2 は、VAT 以外の間接税によって生じる、物の移動に対する障壁の除去である。特に自動車税制の分野である。

第 3 には、1997 年に提案されたエネルギー税制についての議論の活性化であり、環境問題に関する国際的なコミットメントを果たすためにエネルギー生産物に対する課税については、共通の枠組みを提案することが重要としている。

第 4 に、直接税の分野において、国境を越えて活動する個人や企業が直面している障壁の除去である。これは、単一 EU 税制の導入を目的とするのではなく、各国の税制を相互に整合的に変化させることを狙っている。

そして、これらを達成する手段としても、指令など二次立法の制定とともに法的な拘束力のない「ピア・プレッシャー」のような行動規範の制定に基づく「非立法的アプローチ」の使用を主張している。

いずれにしても、前述したように直接税・間接税を問わず、加盟国税制の調和のための立法制定を遅らせている主因は、税制分野での閣僚理事会における全会一致の意思決定が必要なことである。先のニース条約締結に関する政府間会議（IGC）においても、税制分野については全会一致による決定が維持された経緯がある。

2004 年からの中・東欧諸国の新規 EU 加盟による加盟国数の著増を考慮すると、現状のままの全会一致による決定方式が維持された場合には、税制についての改革が、将来進展しない危険性が大きいと考えられる。

その意味では、次回の基本条約改正交渉では再度、税制分野への特定多数決による決定の導入は避けて通れないであろう。

（注1）本稿の叙述については、以下の論文を主に参考にした。須網隆夫「EU の税制調和化について 税制分野での構造改革」（「欧州におけるグローバル経済化と構造改革の課題」国際貿易投資研究所、2001 年 3 月、13～21 頁）

-
- (注2) 須網、前掲論文、13頁
- (注3) Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes
Common system of value added tax: uniform basis of assessment (OJ 13. 6. 1977, L 145, p1)
- (注4) Council Directive 91/680/EEC supplementing the common system of VAT and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers (OJ 31. 12. 1991, L376, p1)
- (注5) Council Directive (OJ 31.p10. 1992, L316, p1)
- (注6) 須網、前掲論文、15頁
- (注7) 須網、前掲論文、17頁
- (注8) 村井正「域内税制調和への取り組み(EU) 共通化・調整(協調)・競争」(JETRO ユーロトレンド2001. 11)、2～3頁
- (注9) European Commission: A package to tackle harmful tax competition in the European Union (Communication from the Commission to the Council and the European Parliament), Brussels, 05. 11. 1997 COM (97) 564 final
- (注10) 村井 前掲論文、6頁
- (注11) Presidency Conclusions: Helsinki European Council, 10 and 11 December 1999, III Tax package 34-38
- (注12) Presidency Conclusions: Santa Maria Da Feira European Council, 19 and 20 June 2000, V. B. Tax package 42, and Annex IV: Report from the Ecofin Council to the European Council on the Tax Package
- (注13) オーストリアは国内憲法上の理由により、非居住者の銀行情報秘匿制度の廃止は受け入れられないと主張している。同国の銀行法で銀行秘匿については「憲法的規定」として定められており、その改正には、国民議会の2分の1以上の出席と3分の2以上の賛成を獲得しなければならない。
- (注14) 2000年11月のEcofinは、暫定的に許容される源泉徴収税率を、移行期間の当初3年間は15%、その後は20%とすること、移行期間中、源泉税を徴収した加盟国から非課税者の居住国へ源泉税収の75%を移転することに合意した。
- (注15) F. Bolkestein, Taxation and Competition: The Realisation of the Internal Market, 17 March 2000