2008年　ＥＵ・ベルギー税制等研修視察報告書

一　般　概　況

税 制 ・ 税 務 行 政

税 務 専 門 家 制 度

2008年　ＥＵ･ベルギー税制等研修視察報告書

一　　般　　概　　況

税 制 ・ 税 務 行 政

税 務 専 門 家 制 度

東京税理士会 国際部

はじめに

東京税理士会・会長　視察団団長　　山川　　巽

本会では2008年9月6日から14日まで、国際部委員を中心に一般会員からも参加者を募り研修視察を実施いたしました。

我が国では少子高齢化やグローバル化といった経済社会の構造変化を迎えており、業界としても適応するため業務を改善するとともに資質の向上を図る必要があります。

そこで、今回は過去に視察を行ったアメリカや中国、インドと同様に成長を遂げている欧州に目を向け、研修視察先とすることが今後の業界及び本会施策の参考になると考えた次第であります。

現在、欧州の27カ国が加盟している欧州連合は、人・モノ・資本・サービスの自由な移動を中心とする単一市場、単一通貨を目指し、経済活動の円滑化のため、域内の様々な障害の調和、軽減、撤廃を進めており加盟国も内国法との折り合いをつけながら、調和に向けた努力を続けているところです。税制においても域内での税制調和という目標があり、間接税については統一が明確な目標とされ、直接税においても調和を図る方向性です。

また、欧州連合と我が国とは2001年から2010年を「日欧協力の10年」とし、2001年12月に採択した「日・EU協力のための行動計画」に基づき政治・経済両面を含む幅広い分野で協力関係を構築しております。

国際部では、上述のとおり我が国と協力関係にある欧州連合の本部があるブリュッセルを視察し、欧州連合の現況、組織、目指すべき税制について、また、ベルギーについては、税制、税務行政、税務専門家制度等を調査研究し、資料及び情報を収集いたしました。

本報告書の作成に当たり、団員各々が数回に及ぶ事前勉強会を行い、現地においては過密なスケジュールにもかかわらず熱心な研修を実施したことにより完成した本報告書が少しでも会員各位のお役に立てれば幸いです。

最後に、団員各位より多大なご協力をいただきましたことに改めて厚くお礼を申し上げます。

EU・ベルギー税制等視察に参加して

東京税理士会・副会長　視察団副団長　　石 田　通 野

現在、27カ国からなるEUは、1993年11月に発効した12カ国による欧州連合条約（マーストリヒト条約）で成立しました。EUはこの数年間、成長・拡大が著しく、今回その実情を探るためブリュッセルにおいて、EU・ベルギーの税制等の研修視察を、国際部部員と一般会員総勢32名で、2008年９月６日から９月14日まで行いました。

視察団を派遣するにあたり、全員による４回の事前研修会を行ないましたが、第１回の研修以前に国際部員による準備が進んでいたことや、現地での各訪問先に質問事項を事前送付しておいたこともあり、説明者から懇切丁寧な回答を得ることが出来たことと、貴重な資料を戴けたのは成果の大きな視察となりました。

視察の１日目は午前中が、二つのグループに別れて、ブリュッセル企業庁とジェトロ・ブリュッセル事務所を訪問、午後はKPMG税理士法人ブリュッセル事務所で、KPMGディレクター野村正智氏と、G&V（記帳代行）JOHAN GOEME氏の講演をそれぞれお聞きしました。ブリュッセル企業庁は、ベルギーに進出しようとする法人、個人企業のため、さまざまなアドバイスや情報提供をしています。ベルギーは地理でEUの中心に位置しており、欧州委員会、欧州議会、閣僚理事会などEU機関の本部がブリュッセルに置かれていて、政治的にも中心となっていることで、企業の進出に適しているようです。KPMGは、監査、税務、アドバイザリー、会計業務を世界的なネットワークで123,000人以上の専門家と140カ国で事業展開を行っています。

翌日以後は、EU委員会事務所、ベルギーの財務省、税務署と税務専門家団体のCFE（ヨーロッパ税務連合）で、EUとベルギーの課税政策、税制、欧州裁判所の判例等をお聞きしました。特に財務省では、同時通訳でしたので同じ１時間でもより多くの説明を受けることが出来ました。なにより視察団全員が喜んだのは、財務省VIPルームでの昼食で、おいしいベルギー料理とワインをご馳走になったことでした。私達に説明してくれた担当者も普段は使用できない部屋とお聞きし感激ひとしおでした。

私が初めてヨーロッパに行ったのは1973年３月で、日本に付加価値税を導入するという税制改正の動向があり、実施国の視察のため全国女性税理士連盟と全国青年税理士連盟で、税理士会の海外視察の先がけとなった、フランス、ドイツ、イギリス、ベルギー等の訪問であります。当時は各国ごとの通貨で、訪問国ごとに換金して、財布がいくつにもなりました。今回は、イギリスだけはポンドでしたが、ベルギーから帰国のためフランスへ行きましたが、パスポートを見せることも無く、通貨はユーロをそのまま使えるということで、物、交通、経済の国境の無い流通を実感しました。それだけにEU加盟国間の競争は激しく、EUでは税制は基本的には各国単位で定められていますが、加盟国の法人税率引き下げ競争もあり、今後は法人税の課税基礎統合が検討されているようです。税率は各国で決め、利益の計算方法を統一する案のようで、全加盟国の賛成が条件ですが、税制の統合は法律によってではなく、欧州司法裁判所の判決により進む傾向にあり、2007年に、８カ国が賛成すればその国間だけで統合することが出来ると決めたそうです。

自国の領土、宗教、文化を大切に育み守るため、戦いを繰りかえした永い歴史を持つ国々が、欧州連合条約を成立させたことだけでも偉業であります。まだまだ拡大していくことでしょう。

今回の視察にあたり、ご尽力いただいジェトロ企画部やKPMGの野村氏をはじめとする各関係機関の皆様方、浅井国際部長と国際部の皆様方に深く感謝申し上げます。

視察に参加して

東京税理士会・制度部長　視察団委員　　木 下　盛 弘

制度部長である私が今回のEU・ベルギー税制等研修視察旅行に参加したのは、現在制度部が取り組んでいる税理士法改正要望事項検討作業に役立つものと確信したからに他なりません。

結論から申しますと、帰国後の制度部会活動に役立っていると思っています。また、いくつかのとても興味深い経験ができたので、今後の税理士として、また税理士会役員としてのより良い活動のためになるものと信じています。

私たち日本の税理士は、税理士法第１条に定められた「使命」を全うするために、同法第２条第１項に定められた「税理士業務」を独占的に行うことを通して社会から負託を受けている職責を全うすることが求められているわけです。

同法第52条では、税理士及び税理士法人以外の者は、原則として税理士業務を行うことができないこととされており、「税理士業務」は税理士の「独占業務」ということになります。また、同法第18条では、税理士有資格者が税理士になるには「税理士名簿」に登録を受けなければならず、同法第49条の６では、登録と同時に各税理士会及び支部の会員となることが定められているため、強制的に「登録即入会」ということになります。

ベルギーの税務専門家制度には、このようなわが国特有の業務独占制度も強制入会制度も存在しないということを事前の研修会で知りました。本来誰のためにでも誰でもできる税務業務を行う専門家が、ベルギーでは、いわゆる「協会」という税務専門家団体（組織）を構築し、一人一人の会員が日ごろどのように職責を全うしているのか、どのように的確な社会的評価を得られるような努力をしているのかということを視察で学ぶことができたということは、わが国の現行税理士制度（法制）のあるべき姿を考える上できわめて有意義であったわけです。出発前から視察先で情報を収集する際の基本的な姿勢としてこのような取り組み方に努めようと考えており、それなりの収穫を得られた渡欧の旅でした。

ベルギーを始めとしたヨーロッパの税務専門家に関する制度やその使命・職責については、それぞれの項をお読みいただき、ご理解いただきたいと思いますが、私の得たところでは、予想通り、厳しい環境におかれながらも、税務専門家団体や一人一人の税務専門家が常に高い社会的な評価を維持発展させていけるよう日ごろから努力しておられるのが分かり、帰国後の制度部会でも必要に応じて、「ベルギーでは……」という形で紹介させていただき、わが国の制度について検討する際の参考として使わせていただいています。

本会の実施した海外視察研修旅行には、私も何回か参加させていただきました。今回の旅行の特色としては、視察日程の効率的な消化を目指したため、視察活動の前後に社会見学（観光旅行）が行われ、視察中は一切休養日がないということでした。

ベルギーの首都ブリュッセルへ到着した翌日のベルギー北部フランドル地方への旅は、古都ブリュージュと商業都市アントワープの訪問、ブリュッセルでの視察活動後のパリへの移動の旅は、フランス北東部シャンパーニュ地方の古都ランスの訪問、帰国当日のパリ市内観光、この旅程は、まさしく世界遺産見学の旅といってよいものでした。この世界遺産の旅のキーワードは「ノートルダム大聖堂」ということになります。アントワープ、ランス、パリでそれぞれの都市が誇るランドマークの大聖堂がすべて聖母（ノートルダム）の名を冠しており、その威容はそれぞれの市民の誇りとされていることを体感しました。

この研修視察旅行を通して、とても得がたい多くの体験と素敵な思い出作りをさせていただきました。企画して下さった国際部委員の皆さん、心から感謝申し上げます。

視察報告書の発行にあたって

東京税理士会・国際部長　視察団事務局長　　浅 井　和 夫

東京税理士会国際部では、隔年ごとに国際部員のみによる視察と、会員から研修視察の参加者を募集する視察とを交互に実施しています。昨年は、国際部員のみでの研修視察が実施されませんでしたので、今回の研修に初めての参加という部員もいるなかでの実施でした。

公募により、総勢32名という規模で実施することになりましたので、事前準備を周到にし、東京においても視察報告書が編集できるくらいの、情報収集を目指しました。

具体的には、5月から8月にかけて事前研修会を4回開催し、その結果、視察先への質問事項のポイントが明瞭となり、成果のある研修視察につながったことと顧っております。

欧州連合（European Union：EU）は、現在27ヵ国で構成され、経済的統合を目指し、ゆるやかな成長路線を歩んでいます。1992年に人、物、資本、サービスの自由な移動を実施させ、単一市場が完成されました。しかし、単一市場はまだ単一経済圏になっていません。

税制の分野については、加盟国がその主権（責任）をもっています。そこにおいては、加盟国の税制の経済障壁をどのように撤廃して、市場の統合と効率化をはかるか、大きな目標となり、調和に向けた努力が続けられています。

具体的には、法人税制においては、共通連結法人課税（Common Consolidated Corporate TAX Base：CCCTB）と母国申告制度（Home State Taxation：HST）の導入について検討が重ねられています。

間接税（付加価値税）については、リバースチャージ制度を採用することにより、域内の調和統合が進んでいることが認められます。

国際部では、EUの本部があり、またEUの加盟国であるベルギーのブリュッセルを視察先として、EUの現況、組織、EUが目指している税制について、またベルギーにおいてはベルギーの税制、税務行政、税務専門家、EUの税制への取り組みについて、資料・情報収集を行うため研修視察を実施しました。

税は、国家の主権を維持するために必要不可欠な制度であり、その制度は、その国の文化や歴史、習慣、経済状況などによって様々であります。その租税制度を統合、調和へと向けてのEUの努力は、大変なものであり、時間がかかることを実感させられました。

今回の視察は、EU駐日欧州委員会、駐日ベルギー王国大使館からの紹介による視察先訪問であります。すべての訪問先で大変親切な対応をしていただいたことを、厚く御礼申し上げます。また、ハードスケジュールにもかかわらず、手際よく研修が終了し、このような立派な報告書を作成いただいた団員の皆様に改めて感謝を表す次第です。

本報告書が、東京税理士会の会員の皆様の業務の一助となれば幸いです。

日 程 表

日次	月日(曜)	地 名	現地時間	交通機関	スケジュール
1	9月6日 （土）	成 田 発 ロンドン着 ロンドン発 ブリュッセル着	11:30 16:00 20:20 22:25	NH201 BA404 専用バス	空路、ロンドンへ 空路、ブリュッセルへ 到着後、ホテルへ 【ヒルトン・ブリュッセルシティ泊】
2	9月7日 （日）	ブリュッセル		専用バス	市内視察 【ヒルトン・ブリュッセルシティ泊】
3	9月8日 （月）	ブリュッセル	12:00	専用バス	（グループＡ） 10：00～11：30 ブリュッセル企業庁訪問 （グループＢ） 10：00～11：30 ジェトロ・ブリュッセル事務所訪問 ブリュッセル企業庁・ジェトロ・ KPMGの方との昼食会 14：00～17：00 KPMGブリュッセル事務所訪問 【ヒルトン・ブリュッセルシティ泊】
4	9月9日 （火）	ブリュッセル		専用バス	09：00～17：15 EU委員会税制・関税同盟総局訪問 【ヒルトン・ブリュッセルシティ泊】
5	9月10日 （水）	ブリュッセル		専用バス	09：00～17：30 ベルギー王国財務省訪問 【ヒルトン・ブリュッセルシティ泊】
6	9月11日 （木）	ブリュッセル	 19:00	専用バス	14：15～17：30 【IEC協会及びCFE役員による講演】 視察訪問先関係者との夕食会 【ヒルトン・ブリュッセルシティ泊】
7	9月12日 （金）	ブリュッセル発 パ リ 着	 20:00	専用バス	一路ランスへ 市内視察 【ル・メリディアン・モンパルナス泊】
8	9月13日 （土）	パ リ パ リ 発	11:30 20:00	専用バス NH206	市内視察 【機中泊】
9	9月14日 （日）	成 田 着	14:30		成田空港到着後、入関手続、解散

利用交通機関略号：NH－全日空、BA－ブリティッシュ・エアウェイズ

訪問先一覧

1. ジェトロ・ブリュッセル事務所
説明者
大山　賢（ディレクター）
清水　幹彦（シニアエコノミスト）
住　所
Rue d'Arlon 69-71
B-1040 Brussels Belgiam
ホームページ
http://www.jetro.be/jp/

2. ブリュッセル企業庁
説明者
Emmanuel de Beughem
(事業開発課長)
住　所
Tour & Taxis Avenue du Port 86C
b211 B-1000 Brussels Belgiam
ホームページ
http://www.bea.irisnet.be

3. ＫＰＭＧブリュッセル事務所
説明者
野村　正智
Rolf Declerck
Johan Goeme（G&V）
住　所
Avenue du Bourgetlaan 40
B-1130 Brussels Belgiam
ホームページ
http://www.kpmg.be

4. 欧州委員会
説明者
Peter Kovacs
Albert Raedler
Dieter Kischel
Arthur Kerrigan
Antonio Victoria Sanchez
住　所
Rue de Montoyer 59-1000 Brussels
Belgiam Meeting Room SDR01
ホームページ
http://ec.europa.eu/taxation_customs

5. ベルギー財務省
説明者
Patrick Sere
Piet De Vos
Vanessa Caluwaerts
Vincent Loubris
Michèla Ritondo
Eric Jacobs
Sigrid Leuridan
Benjamin Cornely
Francis Adyns
住　所
North Galary, Boulevand di
Roi Albert II 33　1030 Brussels
Belgiam
ホームページ
http://www.minfin.fgov.be

6. Institute of Accountants and Tax Consultants（IEC）
説明者
André Bert
住　所
Rue de Livourne 41
1050 Brussels Belgiam
ホームページ
http://www.iec-iab.be/fra/

7. ヨーロッパ税務連合（CFE）
説明者
Christine Cloquet
Susanne Metzler
Astrid Burhoi
Volker Heydt
住　所
188A, Avenue de Tervuren
B-1150 Brussels Belgiam
ホームページ
http://european-tax-adviser.com/wordpress

目　　次

はじめに
EU・ベルギー税制等視察に参加して
視察に参加して
視察報告書の発刊にあたって
日　程　表
訪問先一覧
目　　次

第一部　ＥＵ編

序　章　ＥＵの概況

Ⅰ　一般概況 …… 1
Ⅱ　経済指標 …… 2
Ⅲ　EUの機構 …… 3
Ⅳ　EUとユーロ …… 4
Ⅴ　EU拡大 …… 5
Ⅵ　EUの機構改革 …… 6
◇EUと「銀連カード」 …… 8

第１章　ＥＵの組織

はじめに …… 9
Ⅰ　EUの組織 …… 9
Ⅱ　EU委員会の税務部門の役割及び組織 …… 14
おわりに …… 15

第２章　ＥＵの法制度

はじめに …… 19
Ⅰ　ECの誕生 …… 19
Ⅱ　EU基本条約 …… 19
Ⅲ　EUの税制統合指令の作成プロセス …… 21
おわりに …… 26

第３章　ＥＵの税制

はじめに …… 27
Ⅰ　直接税 …… 29
１　概要 …… 29
２　指令 …… 29

3　最近の欧州司法裁判所（ECJ）による判決事例 …… 34
4　EU法人課税 …… 38
5　EUにおける法人課税の現状と法人税制の調和への取組 …… 47
6　法人税の課税統合への課題、問題点 …… 59
Ⅱ　間接税 …… 67
1　EUの付加価値税の歴史的背景とこれまでの動向 …… 67
2　EUにおける現在の付加価値税 …… 67
3　EUの税制施行までの過程と組織 …… 69
4　EU域内と域外間の取引 …… 70
5　不正防止対策 …… 72
6　付加価値税簡素化対策の概要と新たな改正の動き …… 75
7　付加価値税制度の新たな動き－VAT Package 規定の適用－ …… 77
8　欧州司法裁判所の判例に学ぶ …… 78
おわりに …… 80
◇ブリュッセルの夕べ …… 84

第４章　ヨーロッパ税務連合（CFE）

はじめに …… 87
Ⅰ　CFEの基本的な役割と今日の使命 …… 87
Ⅱ　ヨーロッパにおける税務専門家のためのガイドライン …… 89
Ⅲ　CFEフォーラムの開催 …… 91
Ⅳ　CFEの主な組織とその働き …… 92
おわりに …… 93
◇ブリュッセルのヨーロッパ税務連合（CFE）を訪問して …… 102

第５章　まとめ

第二部　ベルギー編

序　章　ベルギーの概況

Ⅰ　一般概況 …… 107
Ⅱ　最近の経済指標と経済見通し …… 109
Ⅲ　ベルギーの貿易と投資 …… 110
◇ベルギーの言語・国内事情アレコレ …… 115

第１章　税務行政

はじめに …… 117
Ⅰ　税務行政機関の概要 …… 117
Ⅱ　税制改正の最近の動向 …… 119
Ⅲ　TAX-ON-WEB＆MY MINFINの
デモンストレーションの見学をして …… 120
◇The Tithing …… 126

第２章　ベルギーの税制

はじめに …… 127
Ⅰ　直接税 …… 128
１　概要 …… 128
２　個人所得税 …… 130
３　源泉税 …… 134
４　地積所得（cadastral income）課税 …… 135
５　法人税 …… 138
６　相続税、贈与税及びその他の登録税 …… 155
７　日白租税条約 …… 156
Ⅱ　間接税 …… 162
１　概要 …… 162
２　付加価値税（VAT） …… 162
３　納税義務者 …… 163
４　課税対象となる取引 …… 164
５　免除 …… 168
６　課税標準 …… 170
７　付加価値税（VAT）率 …… 170
８　付加価値税（VAT）の控除（仕入税額控除） …… 172
９　申告と納税 …… 173
10　特別システム …… 175
11　特別付加価値税（VAT）申告 …… 176
おわりに …… 177
◇ワインとシャンパン …… 179
◇感謝　in Brussels －たすけられて …… 180

第３章　ベルギーの税務専門家制度

はじめに …… 181
Ⅰ　税務専門家の現況 …… 181
Ⅱ　税務専門家団体IEC …… 182
Ⅲ　監査法人 …… 186
Ⅳ　会計事務所 …… 194
おわりに …… 197
◇憧れのモネ劇場で観劇（感激！） …… 200

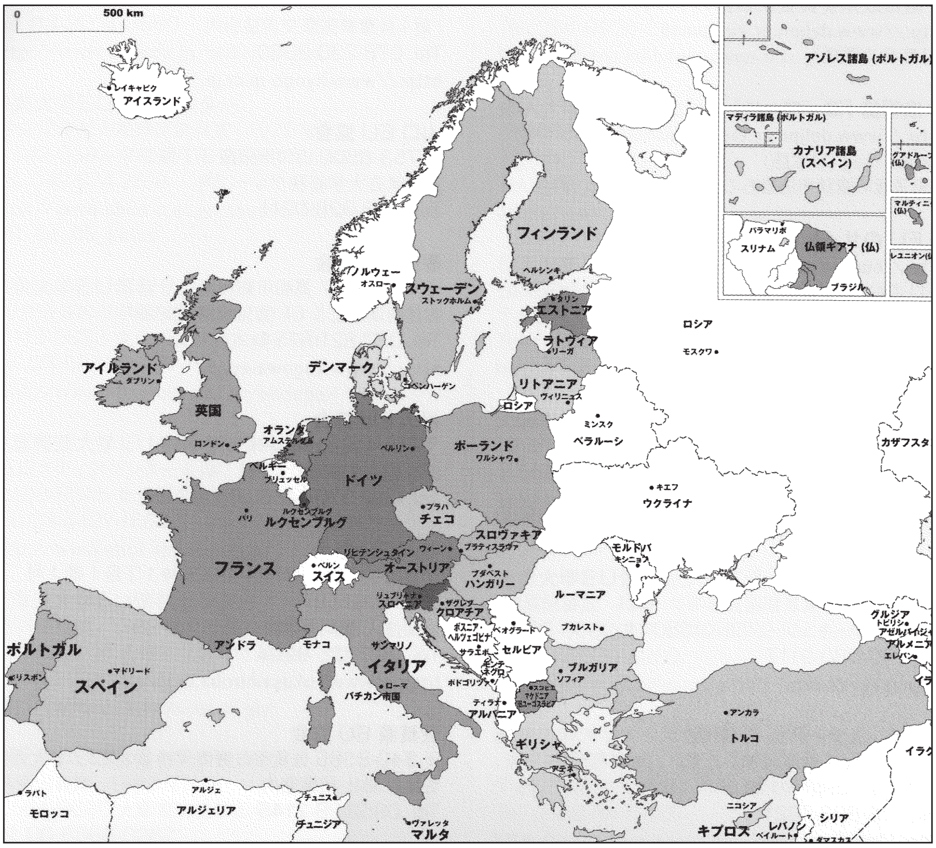
第４章　まとめ

編集後記 …… 202

視察団名簿一覧 …… 203

第一部　ＥＵ編

序章　ＥＵの概況



0
500 km
レイキャビク
アイスランド
ノルウェー
オスロー
スウェーデン
ストックホルム
フィンランド
ヘルシンキ
タリン
エストニア
ラトヴィア
リーガ
リトアニア
ヴィリニュス
ロシア
モスクワ
アイルランド
ダブリン
英国
ロンドン
デンマーク
コペンハーゲン
オランダ
ベルギー
ブリュッセル
ベルリン
ドイツ
ポーランド
ワルシャワ
ミンスク
ベラルーシ
キエフ
ウクライナ
パリ
ルクセンブルグ
ルクセンブルグ
プラハ
チェコ
スロヴァキア
ブラティスラヴァ
ウィーン
リヒテンシュタイン
オーストリア
フランス
ベルン
スイス
ブダペスト
ハンガリー
モルドバ
キシニョフ
ルーマニア
ブカレスト
スロベニア
ザグレブ
クロアチア
ボスニア・
ヘルツェゴビナ
サラエボ
ベオグラード
セルビア
モンテ
ネグロ
ポドゴリツァ
ブルガリア
ソフィア
スコピエ
マケドニア
旧ユーゴスラビア
ティラナ
アルバニア
ギリシャ
アテネ
アンドラ
モナコ
サンマリノ
イタリア
ローマ
バチカン市国
ポルトガル
リスボン
マドリード
スペイン
ラバト
モロッコ
アルジェ
アルジェリア
チュニス
チュニジア
ヴァレッタ
マルタ
アンカラ
トルコ
ニコシア
キプロス
レバノン
ベイルート
シリア
ダマスカス
イラク
グルジア
トビリシ
アルメニア
エレバン
カザフスタ
アゾレス諸島（ポルトガル）
マディラ諸島（ポルトガル）
カナリア諸島
（スペイン）
（仏）
（仏）
パラマリボ
スリナム
仏領ギアナ（仏）
ブラジル

Ⅰ　一般概況

欧州連合（European Union；EU）は、欧州の27カ国で構成される新しい形の国家連合体である。加盟国は、フランス、ドイツ、イタリア、ベルギー、オランダ、ルクセンブルク、英国、デンマーク、アイルランド、ギリシャ、スペイン、ポルトガル、オーストリア、スウェーデン、フィンランド、キプロス、チェコ、エストニア、ハンガリー、ラトビア、リトアニア、マルタ、ポーランド、スロバキア、スロベニア、ブルガリア、ルーマニアである。また、ノルウェー、アイスランドおよびリヒテンシュタインは、EU加盟国との間でEUの外への拡大を目指す欧州経済地域（European Economic Area；EEA）の合意に基づき加盟国に準じた扱いとなっており、スイスもまたEU加盟国との間で部分的な合意が成立している。

戦後の欧州の歴史は、統合に向けた歴史といえる。その統合に向け、EUの統合の歴史は、平和を守り経済と社会の進歩を促進するために、共通の機関を有する欧州の３つの共同体を統合したことに始まる。まず、欧州石炭鉄鋼共同体（European Coal and Steel Community；ECSC）が 1951年に締結されたパリ条約によって創設され、その後欧州経済共同体（European Economic Community；EEC）と欧州原子力共同体（European Atomic Energy Community；EURATOM）が1957年のローマ条約によって設立され、この３つの共同体が統合されて1967年に欧州共同体（European Community；EC）が設立された。現在EU加盟国に適用されているのはEC条約であり、欧州議会及び欧州理事会により必要に応じ改正が行われている。ECの加盟国は発足当初６ヶ国であったが、1986年には12ヶ国に増加した。1986年２月に単一欧州議定書が調印され、市場統合が条約上明文化され、1992年には、人、物、サービス、資本の移動の自由な単一市場を完成させた。そして、1992年に欧州連合条約であるマーストリヒト条約が調印され、ECを発展させる形で共同体の機構制度が強化されると同時に、特定の分野で政府間協力を図りつつ政治・経済統合を目指す欧州連合（EU）が1993年11月１日に誕生したのである。

2002年１月１日に12カ国で共通通貨ユーロの流通が開始され、その後、2007年にスロベニア、2008年にキプロスとマルタがユーロの導入国となった。共通通貨ユーロは、欧州における単一市場を確立し、EUの安定した経済環境をもたらし、国際通貨体制の安定化に寄与している。EUは、半世紀を超える統合に向けての動きにより、関税同盟、経済分野での共通政策、域内市場の統合、そして共通通貨ユーロが導入された。また、５次にわたる拡大によって、EU加盟国は６カ国から27カ国となった。EU地域の面積は424万平方キロメートルで日本の12倍であり、EU地域の現在の総人口は４億9,513万人（2007年１月１日時点）で日本の約3.9倍である。そして、そのGDPは12兆2,987億ユーロ（2007年）となり、EUの経済規模は米国を脅かす存在に成長している。しかし、不安定材料としては、複数の国家連合体のため、加盟国間で経済格差が大きく、ドイツ・フランス・スペイン・イタリアの４カ国がユーロ通貨導入国のGDPの大半を担っている。また、共通通貨ユーロ導入に向けて動いている加盟国、そしてEU加盟候補国の存在もあり、将来的に流動的な部分が多い。

Ⅱ　経済指標

実質GDP成長率	2.9%[2007年]	EU27ヵ国の数値
名目GDP総額	12兆2,987億ユーロ[2007年]	
	16兆8,329億ドル[2007年]	EU27ヵ国の数値
一人あたりのGDP（名目）	24,800ユーロ[2007年]	
	33,943ドル[2007年]	EU27ヵ国の数値
消費者物価上昇率	2.4%[2007年]	EU27ヵ国の数値
失業率	7.1%[2007年]	EU27ヵ国の数値
経常収支（国際収支ベース）	−1,142億ユーロ[2007年]	
	−1,563億175万ドル[2007年]	EU27ヵ国の数値
貿易収支（国際収支ベース）	−764億ユーロ[2007年]	
	−1,045億6,615万ドル[2007年]	EU27ヵ国の数値
外貨準備高	2,155億5,700万ドル[2007年]	ユーロ圏
為替レート（期中平均値、対ドルレート）		
	0.7306ユーロ[2007年]	
為替レート（期末値、対ドルレート）		
	0.6793ユーロ[2007年]	
財政赤字対GDP比	0.9%[2007年]	EU27ヵ国の数値
通貨供給量伸び率	10.1%[2007年]	M2、ユーロ圏
輸出額	1兆2,401億ユーロ[2007年]	
	1兆6,973億ドル[2007年]	EU27ヵ国の数値
対日輸出額	437億4,543万ユーロ[2007年]	
	598億7,292万ドル[2007年]	EU27ヵ国の数値
輸入額	1兆4,255億ユーロ[2007年]	
	1兆9,511億ドル[2007年]	EU27ヵ国の数値
対日輸入額	781億259万ユーロ[2007年]	
	1,068億9,643万ドル[2007年]	EU27ヵ国の数値
直接投資受入額	3,192億ユーロ[2007年]	
	4,368億2,508万ドル[2007年]	EU27ヵ国の数値

[出所]

実質GDP成長率、名目GDP総額、一人あたりのGDP（ユーロ建て)、消費者物価指数、消費者物価上昇率、失業率、財政赤字対GDP比、通貨供給量伸び率、輸出入額、対日輸出入額、直接投資受入額：EUROSTATホームページ

経常収支、貿易収支：欧州委員会“経済・金融総局経済予測”

為替レート、ドルの対ECUレート、外貨準備高：IMF“IFS”CD-ROM

（JETROホームページより出展）

Ⅲ　EUの機構

EUの目的は、経済統合を通じた持続的かつ均衡の取れた経済的社会的発展、共通外交・安全保障分野での加盟国の政府間協力による国際的発言力の向上、そして警察・司法分野での加盟国の政府間協力による欧州市民の安全確保にある。

これらの目的を達成するために、EUは独特な立法、司法、行政機構を形成している。まず、欧州理事会（EU首脳会議）（European Council）は、EUの最高政治的機関として加盟国の元首・政府首脳から構成され、EUを政治的に推進し、政策の方向性を策定する重要な役割を果たしている。欧州連合理事会（EU理事会）（Council of Minister）は、加盟国を代表する閣僚により構成され、欧州議会と共にEU立法を行なっている。また共通外交・安全保障政策と警察・司法協力において、EUの唯一の意思決定機関としての役割を果たしている。欧州議会（European Parliament）は、欧州市民を代表して民主的に選ばれ、EU理事会と共に立法手続きに参加し、同時にEUの活動に民主的コントロールを行なっている。そして、欧州委員会（European Commission）は、加盟国の合意に基づき欧州議会の承認を受けた委員で構成され、EUの行政執行機関としてEU政策を実施し、法案の提出権を持ちEU立法に関与している。EC条約は、欧州委員会に対し、市場統合を確立させ維持するために必要な措置を取る権限を付与している。この権限付与に基づき、欧州委員会は、積極的にEU域内の直接税および間接税等の税制の調和にも取り組んでおり、税制・関税同盟総局（Taxation of Customs Union Directorate General）で包括的に推進している。さらに、欧州司法裁判所（Court of Justice of the European Communities）は、EUの基本条約が正しく解釈され、適用されているかを確実にする役割を担っている。EUは、国家主権の一部を委譲して、EU域外に対する統一的な通商政策を実施する世界最大の単一市場を形成し、政治的にもEUとして統一した発言がされている。

EUは、伝統的な国際機構でも連邦国家でもない。当初６カ国により半世紀前にスタートした欧州統合は、４度の基本条約改正と５度の拡大を経て、加盟国の市民の生活や企業活動、さらに国際政治経済にとって重要な存在となっている。2007年12月13日にリスボン条約が27カ国の加盟国により調印され、こうした拡大と深化により、EUは限りなく連邦国家に近いものとなった。しかし、欧州統合は連邦国家を目指すものではなく、国家の存在を前提とし、文化的多様性を尊重した統合を目指している。EUの従来の国際機構との最大の相違点は、アキ・コミュノテール（Acquis communautaire）と呼ばれる独自の法体系にある。アキ・コミュノテールは、EUの基本条約（第一次法）から規則、指令、決定（第二次法）、欧州司法裁判所判例法、EUが締結した国際協定等のすべてが蓄積された法体系の総称である。EU法の総数は1,400に達するといわれている。

伝統的な国際機構は政府間協力を前提としており、構成国は国際機構での取り決めを国際条約として締結し、国内批准を経て初めて条約は締約国を拘束することになる。そこでは構成国の立法権に代表される国家主権を制限しないのである。一方、EUでは基本条約によって加盟国の主権の一部がEUという超国家機構へ移譲され、主権が移譲された政策分野において、加盟国に代わりEUが権限を行使する制度である。もちろん、EUにも外交や司法・内務等の加盟国の権限がEUに移譲されない分野があるが、そうした分野においては加盟各国政府がEUを通じて政府間協力という制度による。EUが独自の法体系を

持ち、特定の政策分野とはいえ、EU法が加盟国の国内法に優越して適用される制度が確立していることは、従来の国際機構に見られない特徴である。

従って、EUの機関であるEU理事会、欧州議会、欧州委員会、欧州裁判所の性格も伝統的な国際機構のものとは異なる。加盟国から主権が移譲された政策分野において、EU理事会と欧州議会は立法府、欧州委員会は行政府、欧州司法裁判所は司法府の機能を果たし、主権国家の三権と同様の役割を担っている。こうしてEU諸機関が制定するEU法は、通商、競争、社会政策、消費者保護、知的財産権、運輸、通信、農業、環境、教育、地域開発、環境等におよび、欧州市民の日常生活に密接な関わりを持っている。EU諸機関に勤務する職員は約３万人に上り、EU官僚として加盟国政府から独立した責務を果たすことが要請されている。

Ⅳ　EUとユーロ

通貨の不安定な時代を背景に、EC加盟国通貨の連携に向けて、1979年３月に全加盟国が参加する欧州通貨制度（European Monetary System；EMS）が発足し、加盟国間の外国為替相場の変動率を一定の幅に抑えるため調整可能な固定為替相場制が実施された。1999年１月１日に単一通貨を実現するという目標を掲げた欧州連合条約のマーストリヒト条約が1992年２月に調印された。目標を実現させるため、まず1993年11月の条約発効までに大半の加盟国は資本移動を自由化した。そして、1994年１月１日に、欧州中央銀行（European Central Bank；ECB）の前身である欧州通貨機関（EMI）が設立され、多くの準備作業が開始された。その後1999年１月１日に、経済通貨同盟（Economic and Monetary Union；EMU）が発足し、参加国通貨間の交換レートが固定された単一通貨が導入された。欧州中央銀行は、1999年１月の欧州通貨統合のスタートに伴い、欧州共通の通貨発行権を持ち、欧州全体の一元的な金融政策を運営する中央銀行として創設された。欧州中央銀行は、物価の安定を第一目標に、加盟国の金融政策の策定と実施、加盟国の外国為替オペレーション、外貨準備等を担っている。そして、欧州中央銀行制度（European System of Central Banks；ESCB）が全面的な活動を開始し、参加国の中央銀行が具体的な金融政策の実行機関となっている。欧州中央銀行と各国の中央銀行からなる欧州中央銀行制度が金融政策と為替相場政策を統括している。このような統一した金融政策と為替相場政策の実施に必要不可欠となるのが、単一通貨であるユーロなのである。

ユーロの導入には、通貨安定のため、加盟国であっても厳しい基準が設けられている。その基準を満たしたベルギー、ドイツ、スペイン、フランス、アイルランド、イタリア、ルクセングルグ、オランダ、オーストリア、ポルトガル、フィンランドの11カ国が、1999年１月１日に単一通貨ユーロを導入した。その後、2001年１月１日にギリシャが加わり、2002年１月１日にユーロ貨幣の流通が開始された。10年以上の準備期間を経て、EUの加盟国中12カ国が2002年３月１日に自国の通貨を放棄し、新しい単一通貨ユーロを導入した。その後、2007年１月１日にスロベニア、そして2008年１月１日にキプロスとマルタもユーロを導入し、現在のユーロ参加国は15カ国に拡大している。また、2009年１月よりスロバキアが加わり、参加国は16カ国に拡大する予定である。

ユーロがEUの経済の安定に貢献し強い通貨となるために、EU加盟国は新しく導入する単一通貨が、それ以前の各国通貨のなかで最良の通貨と同じ程度に健全でなければならないとしている。そのため加盟国は、条約で経済通貨同盟参加資格を得るために満たすべ

き厳しい財政赤字、債務残高、金利、物価上昇率の基準を規定している。また、単一通貨導入後には、参加国は規律ある財政管理を維持し、過剰な財政赤字を回避しなければならないとしている。

ユーロは、1999年に導入された新しい通貨であるが、現在EU加盟国でユーロを導入している参加国は15カ国であるが、ユーロ導入参加国は今後も増加し、経済成長が著しい東欧諸国の参加が予想される。EUのGDPも成長しており、現在では米ドルに次ぐ基軸通貨としての地位を確立している。近年米国は、テロや戦争の当事国となり、また経済の先行きも不透明になりつつあることから、米ドルの退避通貨として使用されており、各国の中央銀行、特にアジアの中央銀行は、外貨準備でユーロの比重を高めており、ユーロ高につながっている。

V　EU拡大

EUは、2004年5月1日に10カ国の新規加盟国を迎え入れ、拡大が始まった。新規加盟国は、旧ソビエト連邦諸国3カ国のエストニア、ラトビア、リトアニア、旧ソ連衛星国4カ国のチェコ、ハンガリー、ポーランド、スロベキア、旧ユーゴスラビア構成国1カ国のスロベニアおよび地中海の島国2カ国のキプロス、マルタである。この2004年の拡大は、EUの対外国境を広げ、その人口と国民所得を拡大するとともに、EUの文化的、歴史的および経済的多様性を高めた。

EUは、この拡大のため、まず1998年3月にチェコ、エストニア、キプロス、ハンガリー、ポーランド、スロベニアの6カ国と正式に加盟交渉を開始した。欧州委員会は、1999年10月13日にルーマニア、スロバキア、ラトビア、リトアニア、ブルガリア、マルタとの加盟交渉を開始することを勧告し、同年12月10、11日に開催されたヘルシンキ欧州理事会で、加盟国の首脳により交渉開始が正式に承認された。また、トルコも同理事会で正式な候補国として認められている。2007年1月1日にブルガリアとルーマニアについては加盟交渉が完了し、EUの加盟国は27カ国になった。トルコとクロアチアはEUの加盟候補国であり、これらの国との加盟交渉は2005年10月3日に開始している。マケドニア旧ユーゴスラビア共和国は2005年12月に正式に加盟候補国として認められている。

1958年	原加盟国	：ドイツ、フランス、イタリア、ベルギー、オランダ、ルクセンブルク
1973年	第1次拡大	：英国、アイルランド、デンマーク
1981年	第2次拡大	：ギリシャ
1986年	第3次拡大	：スペイン、ポルトガル
1995年	第4次拡大	：オーストリア、スウェーデン、フィンランド
2004年	第5次拡大（1）	：ポーランド、チェコ、ハンガリー、エストニア、ラトビア、リトアニア、マルタ、キプロス、スロバキア、スロベニア
2007年	第5次拡大（2）	：ブルガリア、ルーマニア

EUに新規に加盟するためには、1993年のコペンハーゲン欧州理事会で決定されたコペンハーゲン基準を満たす必要がある。コペンハーゲン基準は、加盟のための要件として、

加盟申請国が政治的基準、経済的基準およびEU法の総体の受容の条件を満たすことを定めている。政治的基準は、民主主義、法の支配、人権および少数民族の尊重と保護を保証する安定した制度を有することを定めている。経済的基準は、市場経済が機能しておりEU域内での競争力と市場力に対応するだけの能力を有することを定めている。EU法の総体の受容は、政治的目標ならびに経済通貨同盟を含む加盟国としての義務を負う能力を有することを定めている。

国内法に置き換えられたEU法が適正な行政・司法機構によって効果的に施行されるように、行政改革を通じて統合に必要な条件を整えることが要求されている。EUに新規に加盟する国は、EU加盟国が基本条約に基づいて積み上げてきた法体系の総体であるアキ・コミュノテールを受け入れなくてはならない。新規加盟の交渉には、アキ・コミュノテールの全面的受け入れが重要な条件となり、加盟交渉が長期化する理由のひとつに、加盟候補国の国内法制をアキ・コミュノテールと整合性を持つものに改正する作業が膨大となることが挙げられる。

1999年にヘルシンキ欧州理事会は、トルコを将来EUに加盟する候補国であると決定している。トルコは、西欧諸国とアメリカ・カナダの加盟する集団安全保障機構である北大西洋条約機構（North Atlantic Treaty Organization；NATO）および欧州統合運動の一つである欧州評議会（Council of Europe；CE）の加盟国である。1964年にEECとの連合協定（Association Agreement）を結んでおり、1987年にEUへの加盟申請を行っている。トルコが加盟すれば、グルジアやアルメニア等のカフカス諸国の地位が問題になる。また、バルト諸国やポーランドは、EUはウクライナを受け入れるべきあると主張している。そして、2003年のニース条約の現行規定は、EUの加盟国が最大27カ国を想定した制度的枠組みとなっている。EUの加盟国がこれを上回る場合には、加盟国間の新たな政府間合意が必要となる。EUの加盟国が30カ国を超えれば、基本条約の基本原則を忠実に機能させていくのはより困難となる。EUは、最終的にどこまで拡大するのかという疑問が生じる。世界中のどこの国であっても、コペンハーゲン基準の条件を満たせばEUに加盟申請できるのかという問題である。この問題は、欧州人とは、欧州統合の最終的な目標とは、そして世界におけるEUの利益とは、等の様々な議論を呼でいる。

Ⅵ　EUの機構改革

ベルギー、フランス、ドイツ、イタリア、ルクセンブルグ、オランダの6カ国は、1957年3月25日に欧州経済共同体と欧州原子力共同体に設立に関するローマ条約に調印した。その後1992年にECの基本法であるローマ条約を改正した欧州連合条約のマーストリヒト条約が調印され、1997年10月2日に欧州連合条約を改正するアムステルダム条約が調印され、EU諸条約が締結されてきた。2001年2月にEUが中東欧諸国の加盟国の拡大に備え、過去の条約を改定し、統合政策を率先して進める先行統合や多数決が成立する採決方式を導入したニース条約が調印された。

2004年10月29日にEU加盟25カ国および加盟候補3カ国の首脳は、欧州のための憲法を制定する条約である欧州憲法条約に調印し、同年6月18日に全会一致で採択された。欧州憲法条約が発効するためには、全調印国が自国の憲法に制定されている手続きに基づき条約を採択する必要があり、加盟国により条約が批准されなければならない。調印国の法的、歴史的伝統に応じて、必要となる憲法上の手続きは異なるが、二つの方式がある。

一つは、議会承認による批准で、議会が国際条約の批准に関する議決を行い、憲法条約を採択する。もう一つは、国民投票による批准で、国民投票を行い、憲法条約の内容について直接国民に是非を問う方式である。国によって、この２つの方式を組み合わせたり、変更を加えたり、あるいは憲法条約の内容から批准にあたり事前に国内憲法を調整する等の必要な調整を行う場合がある。憲法条約の規定によれば、全調印国が批准し批准書を提出すれば、原則として欧州憲法条約は2006年11月１日に発効するとされていた。しかし、2005年５月のフランス、６月のオランダにおける国民投票で欧州憲法条約の批准が否決され、EU機構制度改革議論に停滞が生じた。

その後加盟国が27か国になったEUをより効率的・機能的にするため、EU関連条約の見直しが行われ、2007年12月13日にEU加盟27カ国の首脳は、欧州連合条約および欧州共同体設立条約を修正するリスボン条約を調印し、EU機構制度改革が前進した。リスボン条約は既存の基本条約を改正するもので、主な改正点は、EUへの単一の法人格の付与、常任のEU理事会議長の創設、欧州委員会のスリム化等機構改革、EU外務・安全保障政策上級代表の一本化、欧州対外活動庁の創設等による共通外交・安全保障政策実施体制の強化、欧州議会・各国議会の権限強化等が図られることとなっている。欧州委員会は、リスボン条約の2009年１月１日の発効を目指し、加盟国に対し早期の批准を呼びかけた。リスボン条約の発効には、27カ国の加盟国全てによる批准が必要となるが、2008年６月にアイルランドで実施された国民投票で批准が否決されたため、発効時期の見通しは不透明となっている。

（財津　康弘　担当）

（参考文献）

1　駐日欧州委員会代表部ホームページ
2　JETRO（日本貿易振興機構）ホームページ
3　外務省ホームページ
4　「欧州諸国（1）EU」　海外法人税制参考資料集　（社）日本租税研究協会
5　税理士法人トーマツ編　欧州主要国の税法《第2版》　中央経済社
6　KPMG税理士法人　高嶋健一監修・執筆　吉岡伸朗執筆　「欧州税制改正の最新動向　第１回EU税制の枠組と動向」　月間国際租税　Vol.27 No.3　国際租税研究会
7　パスカル・フォンテーヌ「EUを知るための12章」　駐日欧州委員会代表部広報部
8　「EUの機構」　広報誌ヨーロッパ2008年冬号・通巻第252号　駐日欧州委員会代表部広報部
9　「EU新基本条約調印とEUサミット」広報誌ヨーロッパ2008年冬号・通巻第252号　駐日欧州委員会代表部広報部

ＥＵと「銀連カード」

ヨーロッパでアジア人というと日本人というのがこれまでの通り相場だったと思います。特にブランドを買いあさる日本人は有名になりました。最近では経済の停滞する日本に代わり、オリンピックを成功させた中国人が世界中を旅行するようになりました。

ところで「銀連カード」をご存知でしょうか。「銀連カード」は、中国でカード会社が発行するカードのことですが、キャッシュカードとデビットカードとして中国国内ではクレジットカードの代わりに広く普及しております。日本でも扱う業者は増加傾向にあり、三菱東京**UFJ**銀行、三井住友銀行、セブン銀行などでは、このカードで日本円を引き出すことができます。伊勢丹、高島屋などでデビットカードとして使用することができます。中国人旅行者にとっては大変便利なカードとなっております。

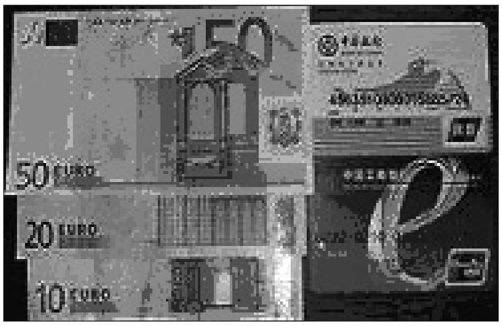
ベルギー、フランスに行くのに、どうして「銀連カード」なのか、不思議に思われる方も多いと思いますが、実は、私は出かけるときクレジットカードを忘れてしまい、財布に入っていたのがこの「銀連カード」でした。使える店を探しながら、期せずして「連銀カード」の普及度チェックになってしまいました。ブリュッセルだけでなく、アントワープではノートルダム宮殿に感動しながら、店舗の入口に掲示されたカードマークをチェックしておりました。残念ながらベルギーで見かけることはありませんでした。

その後、シャンゼリーゼ通りに並ぶ店舗、夕食をとった中華料理店でも同じでした。

カードの面ではベルギー・フランスは中国人の受け入れ態勢ができていないようでしたが、これから裕福な中国人は増える傾向にありますので、「連銀カード」がどこの店でも使える日は、意外に早く来るのかも知れません。

（茂木　和夫）

ブリュージュ



ユーロと「銀連カード」

第１章　ＥＵの組織

はじめに

EUは、加盟国がそれぞれの国家主権を維持しながらそれぞれ異なる民族・歴史・風土を尊重した上に成り立っている国家の連合体である。悲惨な戦争を繰り返していた国々が20世紀の破滅的な世界大戦の廃墟と困窮のなかで恒久的な平和と経済の社会の進歩を目指したのが原点となっているようだ。加盟国が主権の一部を超国家機関に移譲し、単一市場の統合、経済通貨の統合等によりEUは、持続的な経済発展をし続けている。

しかしながら2007年12月に調印された欧州統合の基本文章であるリスボン条約が、本年2008年６月にアイルランドでは、国民投票で批准されないという意外な結果となった。統合が進めば税制の共有化も進み低税率である同国民にとって負担増に繋がりまた、外資の誘致政策にも支障をきたしEUの急速な統合に懐疑的になったのも理由の一つではないかと考えられる。

Ⅰ　EUの組織

EUは、現在27カ国で構成される新しい形の国家連合体である。その原点は1958年１月１日発効された欧州条約であり当初６加盟国（フランス・ルクセンブルグ・イタリア・ドイツ・ベルギー・オランダ）によりスタートした。EUの３つの柱としての主要な政策分野は、（1）欧州共同体（経済、社会、環境政策分野）―経済統合を通じた持続的かつ均衡の取れた経済的社会的発展、（2）共通外交・安全保障政策（外交、軍事分野）外交、軍事分野での国際的発言力の向上、（3）警察・刑事司法協力分野で欧州市民の安全確保である。

この間約半世紀の統合プロセスの成果として加盟国間の関税の撤廃、関税障壁の廃止、経済分野での共通政策、市場統合、共通通貨ユーロの導入が挙げられる。これらの目的を達成するため、独特な立法、司法、行政機構がある。EU機関の仕組みとして、最高政治機関としてEUを政治的に推進し政策の方向性を設定する欧州理事会が存在し、意思決定・立法の役割を果すEU理事会があり、行政機関として欧州委員会、諮問・共同決定機関である欧州議会が存在する。また欧州司法裁判所は、EU法が正しく解釈され、適用されているかを確実にする役割を果している。

以下簡単に主要機関について述べてみる。

1　欧州理事会（European Council）

EU各国首脳27人及び欧州委員会委員長１人の合計28人で構成され通常年４回開かれる。EUにおける最高意思決定機関であり、EUの発展について協議し一般的な政治指針や共通外交安全保障政策の共通戦略を決定する。

欧州理事会の議長国は、任期は６ヶ月間（毎年前半１月から６月と後半７月から12月）で、半年交替の輪番制である。欧州理事会の議長は、議長国の首脳が務める。2008年の議長国は、前半はスロベニアで後半はフランスで、議長はニコラ・サルコジ大統領である。

2　EU理事会（The council of the Europe Union）（立法・政策決定機関）

EU理事会は、EUの立法・政策決定機関であり、加盟国の閣僚で構成されている。本部はベルギーのブリュッセルにおかれ各種会合もブリュッセルで開催されるが、4月、6月及び11月に開催される閣僚級会合はルクセンブルグの首都ルクセンブルグで開かれる。議長国は欧州理事会と同じである。

マーストリヒト条約（欧州連合条約）に定められた3つの柱の達成のために、加盟国の一般経済政策の調整や、共通政策に関する主要な決定の採択、EU理事会が定める規定を実施する権限の欧州委員会への付与を行っている。具体的には、欧州委員会の提案を受けて、欧州議会との共通手続きに沿う形でEU法を制定する。また予算についても欧州議会とともに承認する。また、外交防衛においては加盟各国の独自政策を認める一方で、EU全体として対外条約の署名・締結をするほか、司法行政においても欧州刑事警察機構（Europol）を通じた協力の推進にあたっている。

EU理事会は欧州委員会から提出された法案について審議する。採択された法案は欧州議会で諮られ、賛同を得られて初めて法令として制定される。法案の発議権は欧州委員会が独占しており、法案が提出されなければ立法手続きが開始されないが、EU理事会は欧州委員会に対して法案の提出を要求することができる。

EU理事会における表決手続きには以下の3種類がある。どの手続きを適用するかについてはローマ条約、マーストリヒト条約で定められている。

(1) 単純多数決

過半数の賛成で可決となる。事務的案件などで適用される。

(2) 特定多数決

加盟国ごとに割り当てられた票数に基いて投票され、全345票中255票以上の賛成があり、かつ賛成票を投じた国の人口の合計が加盟国の総人口の62%以上であるときに可決となる。欧州連合「3つの柱」の1つである「共同体の活動」に関する多くの案件について適用される。各国の割当票数は次のとおり。

ドイツ、フランス、イタリア、イギリス－各29
スペイン、ポーランド－各27
ルーマニア－14
オランダ、－13
ベルギー、 ブルガリア、 チェコ、 ギリシャ、 ハンガリー、 ポルトガル－各12
オーストリア、 スウェーデン－各10
デンマーク、 アイルランド、 リトアニア、 スロバキア、 フィンランド－各7
エストニア、 キプロス、 ラトビア、 ルクセンブルク、 スロベニア－各4
マルター3

なおリスボン条約が発効した場合、2014年以降は特定多数決での可決は、15か国以上の代表者が出席するもとで全体の55%以上の賛成票が投じられ、かつ賛成票を投じた加盟国の人口の合計がEU全体の人口の65%以上でなければならないものとする条件の修正がなされる。また対象分野に従来全会一致で表決されてきた警察・刑事司法協力分

野の案件が特定多数決で表決されることになる。

(3) 全会一致

全ての加盟国の合意で可決する。棄権は認められているものの、棄権国も決定事項に従わなければならない。欧州連合の３つの柱のうち、共通外交・安全保障政策や警察・刑事司法協力に関する案件、「共同体の活動」に関する案件でも徴税に関するものや欧州委員会の提案と異なる決定、欧州委員会の同意を得ている欧州議会の修正案を退けるときに適用される。またEUへの新規加盟の承認に当たっても適用される。

3　欧州委員会（European Commission）（執行機関）

欧州委員会は、法案の作成、条約遵守状況の監視、EU政策と国際貿易の管理・執行という３つの主要な機能を有する機関である。欧州理事会及び欧州議会は、政策を立案できず、欧州委員会から提案された政策を審議する。域外の諸外国や国際機関との経済関係においてはEUを代表し、ECの資金や各種計画を管理、対外援助を行う。

欧州委員会の委員長は、EUの最高意思決定機関である欧州理事会が指名し、欧州議会がこれを承認する。委員長候補は欧州理事会と共同で他の欧州委員会の委員を指名する。委員会のメンバーは、1加盟国につき１人となるようにしなければならない。委員の任期は５年で再任は可能である。欧州委員会には、委員（閣僚に相当）を補佐する部局（中央省庁に相当する「委員官房及び総局」）が置かれている。

欧州委員会には、EUの行政機関として下記のような権限が与えられている。

(1) 政策の提案、法案の提出

共同体の活動に関する政策や法案の発議権は欧州委員会が独占しており、他の分野に関する発議権は加盟国にも認められている。

(2) 共同体の競争法分野とEU理事会の授権に基づく立法

原則として立法権は与えられていないが、EUの競争ルールの適用に必要な法律や欧州理事会で制定された法令の執行規則を制定することが出来る。また域内における競争ルールに違反する企業など対して懲罰を課すことができる。

(3) 予算案の編成と執行

予算案を編成するが、毎年度決算を欧州議会、EU理事会に対して報告しなければならない。

(4) EU域外における代表

条約の締結に関する権限はEU理事会にあるが、欧州委員会に条約の締結を委任することができる。このほかEU域外の諸外国や国際機関に代表部を設置し、域外におけるEU活動を代表している。例えば日本やアメリカ合衆国、国際連合、経済協力開発機構（OECD）、国際原子力機関には代表部を設置し、各国との交渉や国際会議への参加を行っている。

(5) EU域内における代表

EUは域内において法人格を有しており、財産の処分や裁判の当事者となることが出来る。このとき欧州委員会が代理となる。

(6) EU加盟国の義務不履行に対する欧州司法裁判所への提訴

加盟国はEUにおける各条約や法令を遵守する義務があるが、加盟国が履行しないときは、欧州司法裁判所に判断を仰ぐことができる。

4　欧州議会（European Parliament）（諮問・共同決定機関）

EU諸機関のなかで、メンバーが加盟国市民の直接選挙によって選出される唯一の機関。1957年のローマ条約により、閣僚理事会に対し立法案の採択を諮問する機関として設置された。その後諸条約により権限が拡大され次第に権限を強化、特定分野の立法における理事会との共同決定権、EU予算の承認権、新任欧州委員の一括承認権等が与えられた。

本会議場をフランスのストラスブールに置いているが、議会内の委員会活動は主にベルギーのブリュッセルで行われ、事務局本部はルクセンブルグにおいている。定員は785名、各国を一つの選挙区とする直接選挙（定員は各国の人口に配慮し配分、選挙方式は国により異なる）により選出される。

欧州議会は、下記のような権限が与えられている。

(1) 諮問手続き

欧州連合理事会から諮問を受けた法案に対して、拘束力のない意見を表明する手続きのことであり、共通農業政策全分野、租税に関する規定などで用いられる。

(2) 協力手続き

協力手続きにおいて欧州議会が絶対多数で反対した法案であっても欧州理事会がその法案を採択するには、全会一致であることが求められる。

(3) 共同決定手続き

共同手続きにおいて欧州議会が絶対多数で反対した法案は、欧州理事会はもはやこれを採択できなくなる。つまりEU市民を直接代表する欧州議会は、加盟国各国の閣僚からなる欧州理事会が定めようとする法規を阻止することが出来るようになった。これはEUの立法過程に民主的な関与が増大したことを意味する。

(4) 予算審議

EUの予算における支出は、共通農業政策など条約や法律により義務とされる支出と、構造基金や環境政策など義務とされてない支出があるが、後者の支出に関する決定権を有する。また欧州委員会に対して監督する権限を有している。

(5) 承認

EUにおいては、非加盟国のEU新規加盟や、EUの基本原則に違反している加盟国に対する制裁を科すときには、欧州議会の承認を要する。また第三国や国際機関との協定締結にあたっても欧州議会の承認を要する。

(6) 政治的監督

欧州議会は欧州委員会にして政治的に監督する権限を有する。また欧州委員会に対し総辞職させることも出来る。

(7) 法案提出権

法案提出権は原則として欧州委員会が有しており、欧州議会は統一的な選挙手続の法案を提出する権限のみ有している。欧州議会は、欧州委員会に対して法案提出を要請することが出来るが、拘束力はない。

5　欧州司法裁判所（Court of Justice of the European Communities）

(1) 機能

EU法体系の解釈を行う欧州連合の最高裁判所、憲法裁判所、行政裁判所、労働・普通裁判所としての機能を併せ持つ。加盟国の合意により任命される27名の判事 裁判官と９名の法務官（いづれも任期は６年）により構成する。加盟国の国内裁判所で提起されたEU法上の問題について「先行判決」を下す制度を有する。第一審裁判所もある。欧州裁判所が管轄する事案には以下のものがある。但し共同外交・安全保障政策に関する分野については、一切の管轄権を有していない。

① 共同体としての活動に関する事項一般
② 警察・刑事司法協力分野に関する一部事項
③ 緊密な政策協力に関する規定
④ EU諸機関の行為に対する個人の基本保護に関する事項
⑤ 加盟国の権利停止手続規定
⑥ EU条約改正手続規定、EU加盟手続等

(2) 審理案件

欧州司法裁判所で審理される案件はEC条約により分類されている。主な類型は以下のものが挙げられる。

① 債務不履行訴訟（Actions for failure to fulfil obligations）
② 取消訴訟（Actions for Annulment）
③ 損害賠償請求訴訟（Application for Compensation）
④ 控訴（Appeals）
⑤ 先行判決（References for a preliminary ruling）

欧州司法裁判所は、基本条約およびその第２次法となる法令（指令、規則、決定）がいかなる加盟国内の法よりも優先するという判決を何度か出している。したがって、欧州司法裁判所には、欧州連合の法に整合しない加盟国国内法を無効であるとする権限がある。

IEC・CFEのセミナー風景

II　欧州委員会の税務部門の役割及び組織

我々視察団は、平成20年９月９日欧州委員会税制・関税同盟総局を訪問した。税務については、税制・関税同盟総局（Taxation and Customs Union DG）が包括的に運営し、コーディネート及びプログラム（Coordination and programmers），国際関係（International Affairs and Tariff matters），関税政策（Customs Policy），間接税及び税務手続（Indirect Taxation and Tax administration）、分析及び課税政策（Analyses and tax policies）の４つの部局（Directorate）に別れそれぞれの部局が課（Unit）に細分されている。この総局には約400名の職員が勤務し、その分布は27カ国の加盟国全てから構成されているという。参考までに税制・関税同盟総局の概要について講演して頂いたピーター・コバック（Peter Kovacs）氏は、ハンガリー人であった。コバック氏は、「EU加盟国27カ国には、それぞれ異なった税制が存在しこれらを尊重しまとめ上げるのは大変な作業ですよ。」と言われたことが印象的であった。

１　役割

(1) 税制・関税同盟総局の役割

欧州委員会は、共同体の活動に関する政策や法案の発議権を有する機関である。税制・関税同盟総局は、下記の役割を果すことを目的としている。

① EU域外の国境を防御すること。重要な役割として関税同盟を運営し、守りそして発展させること

② 個人及び法人が自由に国境を超えて行う事業活動の障害となるような税制そして域内市場の十分な便益を享受できなくなるような税制の障害を除去しEUが競争力と持続的な発展ができるような税制に変えていくよう促進すること

③ 関税と税制に関連した国際的な協力協定に効果的に応ずること

④ 加盟国間での税金と関税の不正防止のためよい協力関係を促進すること

(2) 総局の使命

税制・関税同盟総局の使命は、欧州理事会及び欧州議会が裁決したEUの税法及び関税規定を適正に執行すると同時に税務および関税分野に関するEU政策を発展し立案することである。それゆえこの総局は、全EU連合を基礎として域内市場を完成させるよう活発に貢献し、関税同盟を運営する。この総局の事業は、2005年から2009年の戦略的目的として、特に、リスボン戦略のゴールである雇用の創出及び経済成長につなげることである。

リスボン戦略とは、2000年にリスボン欧州理事会において合意され、2010年までに、「より多くのより良い雇用とより強い社会的連帯を確保しつつ、持続的な発展を達成し得る世界で最も競争力があり、かつ力強い知識経済を目指す。」とされた経済及び社会の諸側面を含む総合的な戦略である。

次のようなことを具体的な活動目標としている。

① EUの経済活動をするうえで従わなければならない税、関税事務規則及び手続を平易にかつ近代化すること

② 共通の域外の国境の安全を守り、不正取引の流れを絶ち、国際的なサプライチェー

ンの安全を強化すること
③　首尾一貫した近代的な平易なVATシステムを構築すること
④　不正行為及び租税回避防止のため加盟国に協力をすることなど

これらの使命を果すために、この総局は、欧州委員会が採択した戦略的な提案を準備し加盟国とともにより発展した協力関係及び情報を共有しながら活動することである。

2　組織

税制・関税同盟総局には、機能的な部局と水平的な部局があり、相互に連携している。組織図については資料を掲載した。その主な部局の説明は下記の通りである。

(1)　A局　コーディネート及びプログラム（Coordination and programmers）

水平的な部局であり課税と関税に関するプログラムの作成

(2)　B局　国際関係及び関税率（International Affairs and Tariff matters）

関税及び税制に関し第三国と国際機関の窓口
第三国との協力及び渉外
国際機関でのEUのプレゼンテーション
国際関係諸策の戦略的計画の作成

(3)　C局　関税政策（Customs Policy）

(4)　D局 間接税及び税務手続（Indirect Taxation and Tax administration）

付加価値税（Value Added Tax）
物品税（Excises）
違反行為（Infringements）
事務協力（Administrative co-operation）

(5)　E局 分析及び課税政策（Analyses and tax policies）

コーディネート及び分析（Coordination and Analysis）
直接税政策（Direct Tax Policies）
違反行為（Infringements）
経済様相（Economic aspects）
法人税の共通課税ベースに係るタスクフォース（Task Force on CCCTB）

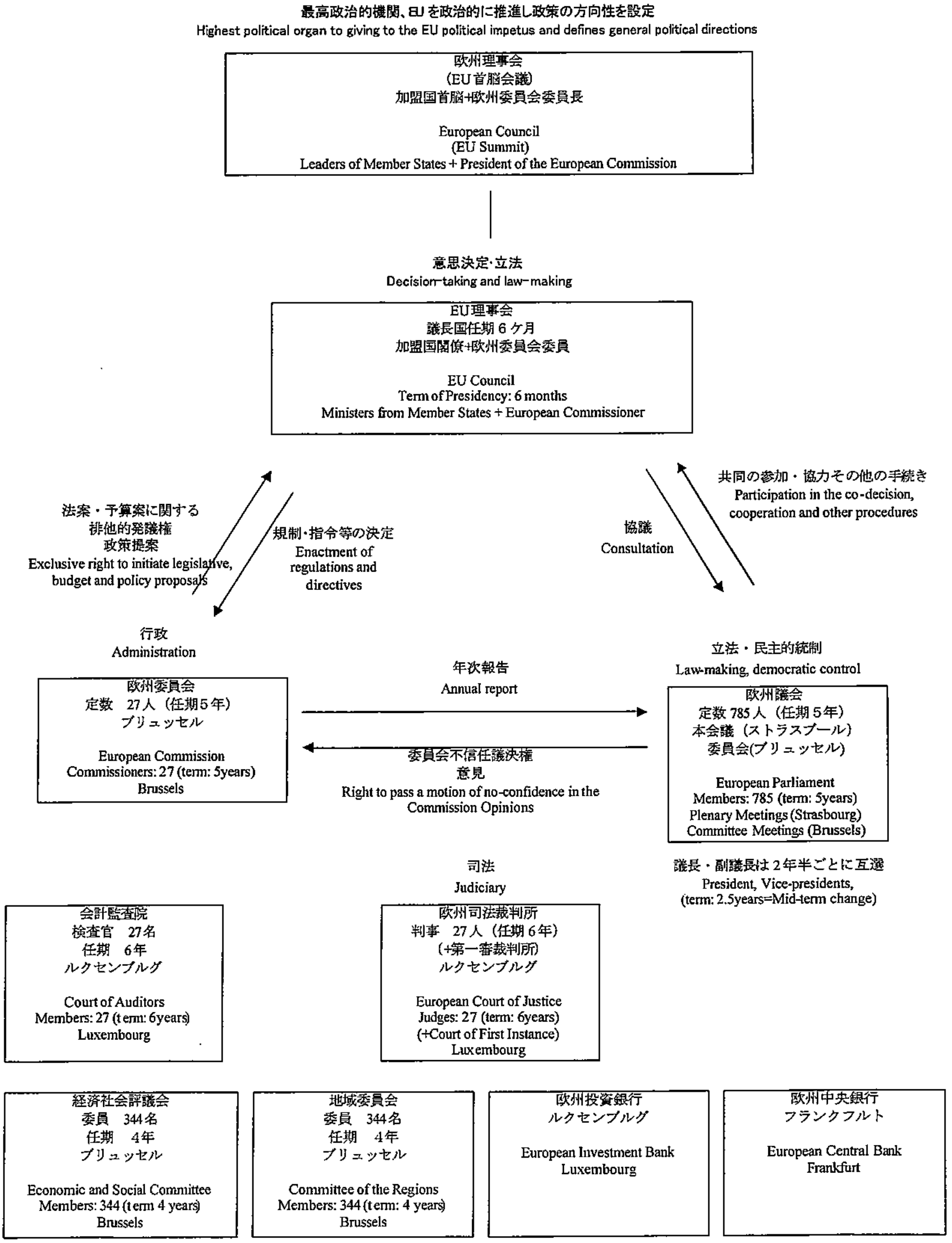
おわりに

EU加盟国はそれぞれが域外国と租税条約を締結している。租税条約を締結する場合EUとではなく、加盟国と相手国の２国間で租税条約を結ぶため、EU法に抵触する場合が考えられる。租税条約を締結する場合には、EU加盟国の国内法のみならずEU法に充分注意を払わなければならない。その結果として租税条約が非常に複雑になったという。

将来いつか、EU連合体と域外の諸外国が租税条約を締結する時代がくるのと期待している。税制・関税同盟総局でこのことについて質問をしたが、まだまだ先は遠しという答えであった。

（鈴木　文雄　担当）

EU機関の仕組み
Structure of EU Institutions



出典 :駐日欧州委員会代表部HP

税制・関税同盟総局　組織図

TAXATION AND CUSTOMS UNION DIRECTORATE GENERAL (16/06/2008)

Robert VERRUE (54376)[1]
Director-General

Sabine HENZLER (92441) – Assistant
Claudine GUERY (62917) – Internal audit

J. L. VERGNOLLE (63332)
Head of unit
Management of human and financial resources
Unit 01

Directorate A	Directorate B	Directorate C	Directorate D	Directorate E
Marinus DE GRAAFF (52025) **Director** **Coordination and programmes** **Directorate A**	**Antonis KASTRISSIANAKIS (57380)** **Director** **International Affairs and Tariff matters** **Directorate B**	**Miroslaw ZIELINSKI (53050)** **Director** **Customs Policy** **Directorate C**	**Alexander WIEDOW (53605)** **Director** **Indirect Taxation and Tax administration** **Directorate D**	**Philip KERMODE (61371)** **Acting Director** **Analyses and tax policies** **Directorate E**
Maria Joao THEMIDO (61044) Acting Head of unit Relations with the institutions, internal coordination, strategic planning Unit A1	**Peter KOVACS (71918)** Head of unit International affairs I International bilateral agreements & multilateral organisations Unit B1	**M. M. CABRAL (54259)** Head of unit Customs policy and Electronic customs Unit C1	**Rolf DIEMER (61075)** Head of unit VAT and other turnover taxes Unit D1	**Philip KERMODE (61371)** Head of unit Analysis and coordination of tax policies Unit E1
Iosif DASCALU (58267) Head of unit Information, training, management of programmes Unit A2	**Bernard GRAND (55347)** Head of unit Strategy, political and economic forward studies, evaluation Unit B2	**J.M. GRAVE (51520)** Head of unit General Legislation and Uniform Application of Customs Law Unit C2	**Thomas CARROLL (55842)** Head of unit Excise duties and transport, environment and energy taxes Unit D2	**Kerstin MALMER (52448)** Head of unit Direct tax legislation Unit E2
P.-H. THEUNISSEN (63095) Head of Unit Customs & Taxation Trans-European systems Unit A3	**K. VANGRIEKEN (65452)** Head of unit HS Convention, combined nomenclature, tariff classification Unit B3	**John PULFORD (58183)** Head of unit Risk Management, Security and Specific Controls Unit C3	**Micole WIEME (58262)** Head of unit Control of the application of community legislation and state aid/indirect taxes Unit D3	**Bert ZUIJDENDORP (60321)** Head of Unit Control of the application of community legislation and state aid/direct taxation Unit E3
P.-H. THEUNISSEN (63095) Acting Head of Unit Customs & Taxation Automated Services Unit A4	**Tomas KUCIREK (53616)** Head of unit Tariff Economics, relief from customs duties, TARIC, outermost regions Unit B4	**Michael LUX (54257)** Head of unit Customs Procedures Unit C4	**Donato RAPONI (56307)** Head of unit Administrative cooperation and fight against fiscal fraud Unit D4	**Jean-Pierre DE LAET (60605)** Head of Unit Economic aspects of taxation Unit E4
	Ann UUSTALU (tel 68708) Head of unit International affairs II Candidate & neighbouring countries Unit B5	**P.J. LARRIEU (59489)** Acting Head of unit Origin, Customs Valuation and Trade Facilitation Unit C5		**Tom NEALE (54705)** Head of Taskforce Taskforce CCCTB

出典　：ＥＵ委員会

[1] *If you wish to call one of our officials from outside the Commission the internal number has to be preceded by +32 2 29 (internal number)*

（参考文献）

1　外務省(欧州連合)HP　http://www.mofa.go.jp/mofaj/area/eu/index.html
2　EUROPEAN　UNION　http://en.wikipedia.org/wiki/European_Union#History
（駐日欧州委員会代表部）HP
3　EU委員会　http://ec.europa.eu/index_en.htm
4　税制・関税同盟総局　http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/index_en.htm
5　フリー百科事典「ウィキペディア(Wikipedia)」HP
6「新EU論」清水嘉治・石井伸一著　新評論（2008年）

第２章　ＥＵの法制度

はじめに

EU共同体の主要な国々は、それぞれ長い歴史を持ち、そしてかつては世界各国に植民地を持っていたような国である。その国々が、共同体を組織し次第に発展させ通貨も共通通貨を使用するようになっている。また、租税制度は何よりも国民性を反映するものであるだけに、租税制度も統一を図っていこうとして現実に間接税はその目的を果たしている。このような現実は、ドイツとフランスの和解を目的としていたとはいえ、単一国家日本の国民である私にとって理解しがたいことである。

創設から歴史や法制度を調べることによって疑問を解明したいと考えている。

Ⅰ　ＥＣの誕生

第二次世界大戦が終了した翌年（1946年）9月19日元イギリス首相ウィンストン・チャーチル（Winston Churchill）は、ヨーロッパ各国は協調すべきであることを力説し、アメリカ合衆国に類似する「ヨーロッパ合衆国」の設立を提唱した。そのためにはドイツとフランスの和解が何よりも大切であることを提唱した。

チャーチルの要請にこたえる形で、1950年5月9日当時のフランスの外相ロベルト・シューマン（Robert Shuman）は、欧州石炭・鉄鋼共同体を設立し、フランス・ドイツおよびその他のヨーロッパ諸国の石炭および鉄鋼の生産を共同で管理することを提案した。石炭・鉄鋼産業は当時の基幹産業であり、これを共同で開発運営することは経済復興に資すると考えられていた。また、これらの資源が採掘される領土の獲得をめぐりフランスとドイツは、紛争を繰り返しただけに、これらを共同で管理するための国際機関の創設は、紛争の回避に役立つと考えられた。さらに、共同体の設立は欧州連邦への第一歩ともみなされた。

このような基本コンセプトの下、ドイツ・イタリア・フランスおよびベネルックス3国は1951年4月18日、パリにおいて、欧州石炭・鉄鋼共同体を設立するための条約に調印し、パリ条約が発効した翌年の7月23日最初の欧州共同体は発足した。設置場所はルクセンブルグである。

Ⅱ　EU基本条約

ローマ条約から、リスボン条約に至る一連の条約を欧州連合基本条約（EU基本条約）と呼ぶ。

1　ローマ条約　欧州経済共同体（EEC）と欧州原子力共同体（Euratom）の設立

欧州石炭・鉄鋼共同体設立の成功を受け、管理分野を石炭・鉄鋼の分野に限定せず、経済一般を扱う共同体、すなわち、欧州経済共同体（European Economic Community）（EEC）の設立が提案された。EECの設立は、加盟国間の貿易を自由化し、国際競争力を高めることによって、アメリカに対抗しうる経済力を回復すること、また、域内の経済活動を活性化し、市民生活の質の向上などを目的としていた。1957年3月25日調印し、1958年1月1日ローマ条約がEC設立条約として発効した。また、エネルギー調達という観点から、新たに欧州原子力共同体（European Atomic Community：Euratom）を設

立することも検討され同日に設立された。

2　欧州単一議定書

ローマ条約を初めて大規模に修正し、単一欧州市場と欧州政治協力を正式に設立した議定書である。1986年２月調印され1987年発効した。議定書では単一市場成立のために各国間に残る障壁の除去、制度面の調整、欧州各国の競争力の向上が必要とされ、また、各期間における議決手続きが改められ、欧州連合理事会の特定多数決方式を採用する分野を拡大した。ECの他に、外交、安全保障、司法、内政分野での協力体制を確立し、すべてを統合する枠組みを作るとする立場に基づく欧州連合の発足は、単一欧州議定書第1条第1項のなかに目標として定められている。

3　マーストリヒト条約とEU（欧州連合　European Union）体制の発足

単一欧州議定書（1986年署名）第１条第１項の目標は、マーストリヒト条約のなかで具体的に定められることになった。

マーストリヒト条約（正式名称は「欧州連合に関する条約」という）1992年２月７日、オランダのマーストリヒト（Marstrichit）において、当時のEC加盟国12カ国によって署名された。同条約は、①従来のEECをECに改称し、経済・通貨同盟の設立や欧州単一通貨（Euro）の導入について具体的に定めている。②その他、従来の欧州政治協力（EPC）を共通外交・安全保障政策に改組し（いわゆるECの第２の柱）また、③司法、内政分野での協力制度を新たに設けている。（第３の柱）

1993年11月１日に発効したこの条約によりEUは成立した。

4　アムステルダム条約の制定とEuroの誕生

1997年10月２日EU15カ国によって調印されたこの条約は、加盟国による人権の尊重と、雇用の確保、残存する域内移動の自由に対する障壁の撤廃、共通外交、安全保障政策の拡大、東欧諸国のEU加盟に向けての諸機関の運営の一層の効率化を柱としている。

また、国境規制撤廃に関するシュンゲン協定とその制度をEUの枠組みに取り入れる旨を定めている。要するに加盟国は司法・内政分野における管轄権をEU（厳密にはEC）に委譲することになった。1999年５月１日に発効した。

5　ニース条約

2000年12月11日、ニースでの首脳会議で上記アムステルダム条約改正に合意、東欧諸国の加盟に備えたさらなる枠組みを整えた。

ニース条約は、2003年２月１日発効した。

6　リスボン条約

2007年12月13日には、リスボンにおいて「欧州連合条約および欧州共同体設立条約を修正する条約」（いわゆるリスボン条約）が調印され、2008年中にすべての加盟国で批准作業を終え、2009年１月１日から発効する予定である。しかし、アイルランドが国民投票により条約の承認を否決し2009年の発効は未定である。

リスボン条約の内容の内主な項目は

（1）EUへの法人格の付与

(2)「３つの柱」構造の廃止・政策分野の再構成
(3) 欧州理事会における多数決方式の変更
(4) 欧州議会の権限拡大
(5) 外交担当職（外交安全保障政策上級代表）の新設
(6)（常設）欧州理事会議長の新設

Ⅲ　EUの税制統合指令の作成プロセス

1　EUの意思決定方法

EUの意思決定方法は、【欧州単一議定書】に基づく加盟国代表のEU理事会の同意を前提としているため、EUの政策を策定、実施する手続きおよび法案が承認される複雑になっており、ときには長時間を要する場合がある。

また、EU諸機関から発表される文書の時間的タイミングとその重要性を理解するためには、次に述べるEUにおける意思決定のプロセスを理解することが必須となっている。

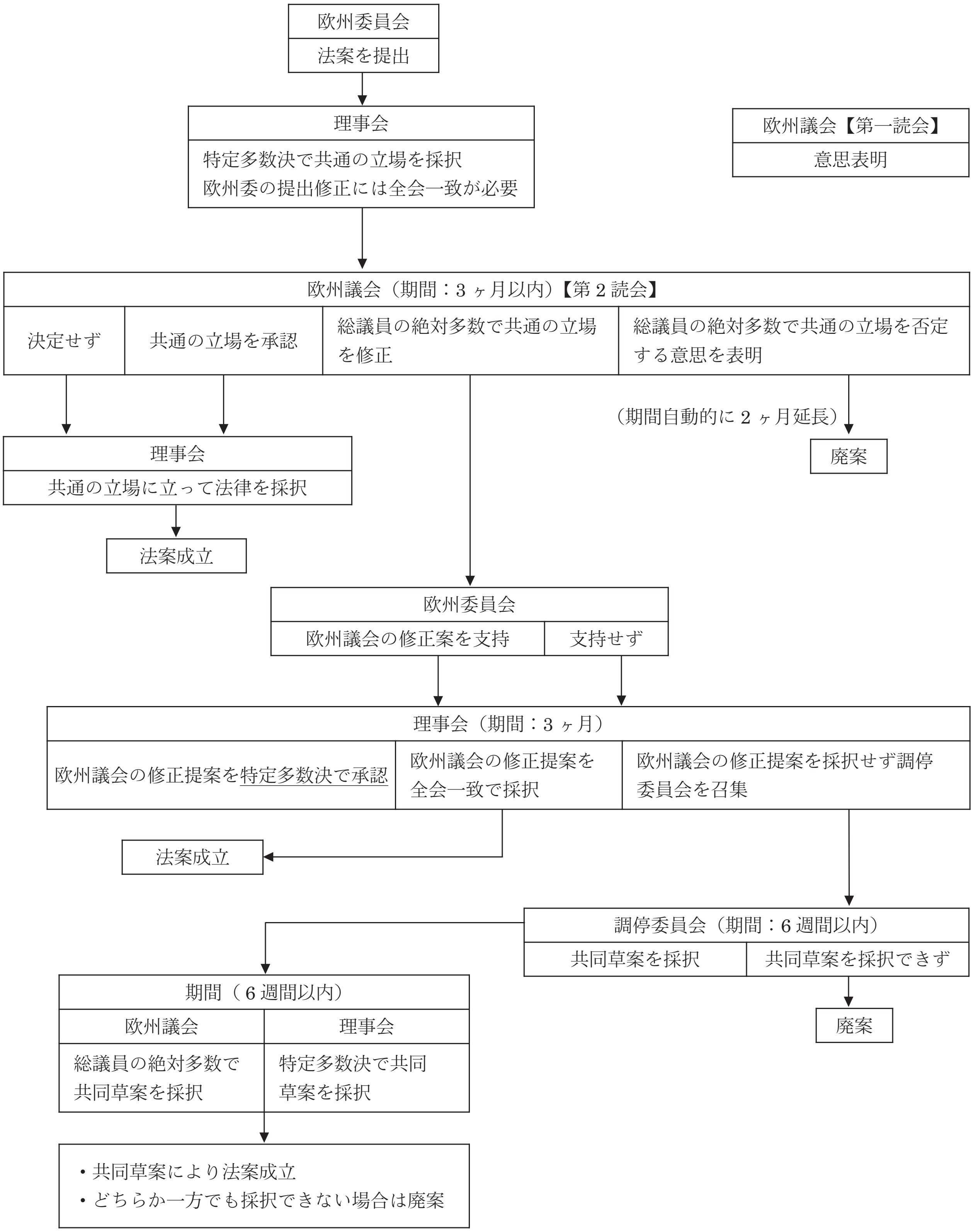
EUの法案の発案権は、欧州委員会だけに与えられている。このため欧州委員会の提案がなければ、閣僚理事会で審議を行うことはできない仕組みになっている。閣僚理事会、欧州議会、加盟国政府も政策に関与できるが、法案を提出する権限を有しない。

EU内で何らかの問題について法規を作成することが決まれば、必ず欧州委員会に委託され、その中で最終的な提案書を作成するのに一番適切な総局に回される。
欧州委員会は、提案の内容によって各種の作業方式を持っており、ある政策の大きな枠組みを作る場合には、政治家・経営者等の各種団体・労働組合等の諮問を受け、欧州委員会内部で最終的草案を作成する。

反対に、欧州委員会が技術的問題に近い政策について具体的に細かい規定を作成する場合には、加盟国の専門家に協力を求めて提案の作成を図る。

EUのセミナー風景

2　EUの意思決定手順（略図）　（共同決定手続きの流れ、251条）



★3ヶ月と6週間の期間は、欧州議会と理事会の合意により、3ヶ月のものは1ヶ月以内、6週間のものは2週間以内にそれぞれ延長可能。「EU経済と日・EU関係」H17.3外務省経済局経済統合体課より抜粋

3　EUの法令等の種類

税務の問題に関しては、基本的には、欧州条約の内容が各国の法律に優先する。

EUとくにその中心的役割を担うECの法令は、各国の閣僚級代表からなる閣僚理事会、また、同理事会から委任された欧州委員会が制定するが、さらに同委員会の諮問機関の役割を担う欧州議会も分野によっては閣僚理事会との共同決定手続きにより、共同体法案を採択、決定することがある。

条約の次に二次的な法律、セカンダリー・ローが存在しており、これは法的拘束力があるものとないものがある。拘束力あるものに関して三つの種類がある。

次の(1)規律、(2)指令(3)決定である。拘束力ない二次的法律は(4)勧告、意見である。

(1) 規則（Regulations）

最も強い拘束力を持つ法令で、採択されると全ての加盟国、企業、個人に直接適用される。そのため即時に効力を有するような法の形態である。

(2) 指令（Directives）

命令とも訳される。すべての加盟国、企業、個人を拘束することは規則と変わりないが、加盟各国が個々の指令で定められたもので、これに沿って、どのように国内法を整備するかは各国に任されている。このため、指令は、国レベルでの枠組み法律として対比して、欧州の枠組法律（Loi-Cadre europeenne）と呼ばれることがある。国レベルでの枠組法律とは、「一般原則のみを簡潔に定めて、その大幅な枠組みの中での必要な細則の制定及び変更は、ことに行政権に委ねる法律」である。

(3) 決定（Decisions）

特定の加盟国、企業、個人にのみ拘束力を持ち、適用される。

(4) 勧告・意見（Recommendations、Opinions）

閣僚理事会や欧州委員会などから出されるが、単なる見解の表明で拘束力を持たない。しかし、勧告は政治的影響力を有している。つまり勧告は、指令が強制力を持っているという点では違いがあるものの、加盟国に対して必要な法令の制定を企図するという間接的な効果を持っている。

4　EU税制関係の法令等のEU加盟国への法的拘束力

EC法の直接的拘束力とは、個人が、EC法を直接援用して、ECや加盟国に対し訴えを提起しうる効力を指す。共同体の実効性を高め、法秩序の維持に貢献しうる直接的拘束力について、EC条約は何ら規定しておらず、この点に関する理論は、欧州裁判所の判例法の中で発展してきた。リーディングケースとなったvan Gend＆Loos事件ではEC条約旧第12条の直接的効力の有無が争われたが、オランダ政府とベルギー政府は、国内措置の発効をまって初めて同規定は適用されるとし、欧州裁判所は、以下のように述べてこの効力を真っ向から否定することを拒んでいる。

（Case 26/62、van Gend＆Loos[1963]ECR1）

To ascertain whether the provisions of an international treaty extend do far in their effect[=direct effect] it is necessary to consider the spirit, the general scheme and the wording of those provisions.

The objective of the EEC Treaty, which is to establish a Common Market,the functioning of which is of direct concern to interested parties in the Community,

implies that this Treaty is more than an agreement which merely creates mutual obligations between the contracting states. This view is confirmed by the preamble to the Treaty which refers not only to governments but to peoples. It is also confirmed more specifically by the establishment of institutions endowed with sovereign right,,the exercise of which affects
Member States and also their citizens. Furthermore, it must be noted that the nations of this Community through together in the Community are called upon to cooperate in the functioning of this Community through the intermediary of the European Parliament and the Economic and Social Committee.
In addition the task assigned to the Court of Justice under Article 177, the object of which is to secure uniform
Interpretation of the Treaty by national courts and tribunals, confirms that the states have acknowledged that Community law has an authority which can invoked by their nationals before those courts and tribunals.
The conclusion to be drawn from this is that the Community constitutes a new legal order of international law for the benefit of which limited fields, and the subjects of which comprise not only Member States, but also their nationals.
Independently of the legislation of Member States, Community law therefore not only imposes obligations on individuals but is also intended to confer upon them rights which becomes part of their legal heritage.
These rights arise not only where they are expressly granted by the Treaty, but also by reason of obligations which the Treaty imposes in a clearly defined way upon individuals as well as upon the Member States and upon the institutions of the Community.

〔事件の概要〕
　オランダ国内に本拠を置くvan Gend＆Loosが、ドイツから化学製品を輸入した際、オランダ政府は国内法に基づき、関税の支払を命じた。これに対し、van Gend＆Loosは、EC条約第12条（現25条）を根拠に、関税支払の有効性を争い、提訴した。同第12条は、加盟国相互間に新たな関税を導入してはならないと定めていた。

〔判決の要約〕
　国際条約規定が直接的効力を有するかどうかは、その精神、体系ないし構造および文言に鑑み判断する必要があるとされる。
　EEC条約は、共通市場の創設を目的としており、それは加盟国の国民に直接かかわってくる。つまり、同条約は締結国間の義務についてのみ定めているわけではない。
　このことは、条約前文が加盟国だけでなく、その国民についても言及していることからも読み取れる。
　加盟国よりもECに主権が委譲され、その行使は加盟国だけでなくその国民にも影響を及ぼす。
　欧州議会や経済社会委員会を通史、加盟国の国民は共同体の政策に貢献するとされている。

EEC177条（現第234条）の先行判断制度は、個人がEEC法を援用し、国内裁判所に提訴しうることを前提としている。その結果は共同体が、国際法を新たにしようとする結果、限られた範囲ではあるがメンバー国ばかりでなくその国民からなる課題であるか彼らの主権を限定するという共同体の利益が引き起こされる。

共同体法は個々に義務を課すだけで無く法的権利を個々に与えるつもりでもある。これらの権利は条約によって明確になるばかりでなく個々の権利によってもメンバー国にもそして共同体にも課す義務をも生じる。

5　EUの税制立法手続き

税制は各加盟国の国益に関わる重大な事項であるため、EUでは税制の立法において全加盟国の賛成を要件としている。この要件がEU税制の進捗を遅らせている第一の原因といえる。しかし、ユーロ導入により、税制がクロスボーダーの事業展開に対する障壁として強く認識されるようになった。

EUのセミナー風景

2000年12月にニースで開催されたEUの税制度改革のための政府間会議（IGC）で、欧州委員会は税制立法に特定多数性を導入するように提案したが、見送られた。

一方、IGCでは、域内市場との内務法務の分野に関しては最低８カ国が合意すれば、協力強化を進める先行統合が定められた。税制立法に関してこの規定を利用すれば、全加盟国の賛成が得られなくても、一部加盟国の間で税制を調和させることが可能になる。

6　税制による障害のない域内市場にむけて

欧州委員会は2001年10月「税制による障害のない域内市場に向けて」と題する報告書を発表し、今後の法人税制の統合に関するビジョンを示した。

域内市場における法人税制の要件

(1) EU企業の国際競争力に貢献する。
(2) 税制が企業の投資判断に与える影響を最小限にする。
(3) クロスボーダーの経済活動における不必要あるいは不当に高い税負担を避ける。
(4) 有害あるいは経済的に望ましくない税の競争を無くす一方で、一般的な税競争の可能性を妨げない。

さらに分権の原則から、法人税率の設定は加盟国の権限である旨明記されている。

おわりに

「アメリカ合衆国のような共同体をつくる。」という、チャーチルの提案どおりに現在では、27カ国がEUの加盟国となっている。今回の訪問でベルギーからフランスへバスで移動したが国境通過時もバスは走り続け、ユーロはそのまま使用できることで移動の自由を実感した。しかし、フランスに住む通訳の方は、「税金はとても高く、税務コンサルタントに相談したい。」というくらいである。税制も含めてEU共同体発展のためにEUの人々は自我を抑制しての計り知れない努力を思った。

（高橋 美津子　担当）

（参考文献）

1　税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法《第1版》』中央経済社
2　税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法《第2版》』中央経済社
3　JETRO　ユーロトレンド（2002. 3）
4　入稲福智　EU法講義ノート　2008年

第３章　ＥＵの税制

はじめに

2008年９月９日（火）、欧州委員会の税制・間税同盟総局を訪問し、下記の通りのlectureを拝聴する。以下、時間、内容、氏名、役職を記す。

09:00－09:30：Welcome and Introduction to DG TAXUD
Mr Peter Kovacs
Head of Unit, DG Taxation and Customs B1 International Affairs Unit

09:30－11:15：Policy in the field of Direct Taxation
Mr Albert Raedler
DG Taxation and Customs Union Unit E2 Direct tax legislation

11:30－12:30：The Role and Impact of the European Court of Justice in the field of Direct Taxation
Mr Dieter Kischel
DG Taxation and Customs Union Control of the application of community legislation and state aid / direct taxation DG Taxud

14:00－16:00：Policy in the field of Indirect Taxation（esp. VAT and Excise Duties）
Mr Arthur Kerrigan
DG Taxation and Customs Union D1：Value Added Tax and other turnover taxes European Commission

16:15－17:15：The Jurisprudence of the ECJ in the field of indirect taxes
Mr Antonio Victoria Sanchez
DG TAXUD “Fiscalite et Union Douaniere” Unite “Unite D3 Controle du droit communautaire / fiscalite indirect

DG：Directorate General
TAXUD：Taxation And Customs Union Directorate

通訳　:白仁高志氏

直接税の講義を載いたアルバート・レドラー氏の前職はドイツの税理士であった。欧州委員会には現在まで６年間の勤務である。講義内容はEU税制の概要、指令を含む租税立法の経緯、欧州司法裁判所（ECJ）の判決の基本的考え方等、直接税に関する全般的な解説であった。欧州委員会では「クロスボーダー損失」についての担当ということで、有害な課税の除去、二重課税の排除等EU基本条約と直接税とのあり方を述べるとともに、EU法人税制の統合のうえでも共通課税ベース（CCCTB）の必要性を問うていた。具体的内

容については2009年の春とのことである。ただ、欧州委員会で法案を作成しEU理事会に提出しても全会一致が原則であり、採択されるとは限らず、もどかしさを感じているようである。最初にEUの課税政策について講じた間税、国際局担当のピーター・コバック氏も27カ国全ての合意は難事が伴い、日本は一国だけでの問題であり、ありがたいことだと思わず漏らしていた。

以下、これらのPresentationを含めたEUの直接税統合への動向を記述し、検証の論拠とする。

（中村　昌孝　担当）

今回のEU間接税の視察については、午前の直接税の講義に続いて、休憩をはさんで、午後２時より５時まで、付加価値税全般の解説と欧州司法裁判所（ECJ）の間接税の判例については解説が行われた。付加価値税全般の解説については、Arthur Kerrigan氏により、欧州司法裁判所（ECJ）の間接税の判例については、Antonio Victoria Sanchez氏により解説が行われた。

直接税に比べて、間接税のEUでの調和は進んでいるように見受けられた。これは、付加価値税の性質よりEU全域で比較的統一しやすいという特徴が幸いしていることと、リバースチャージを採用したことが、付加価値税の調和・統一に弾みがかかっているように思われた。

ただし、税率・軽減税率・ゼロ税率・非課税や脱税・詐欺等の国際間の執行協力等解決しなければならない問題も多い。また、判例についても、EU指令に準拠しているかどうかについて複雑な事例が判示されており、今後の動向についても注意したいところである。

今回の視察では、EUの付加価値税班については、事前の勉強会の効果もあり、先方のEU側でも十分な資料を用意していたただいたことにより、深い議論が行われ、以下のような報告書を作成することができ成果も上がったと思われる。

（山元　俊一　担当）

EUでの会長のあいさつ

Ⅰ　直接税（EUの直接税統合への動向）

1　概要

EUにおいては、各国統一の法人税に関する規定は存在しない。しかし、各加盟国は直接税の統合への法的根拠はないにもかかわらず、税制の調和を図るべく議論を重ねてきており、現状では課税所得の計算に直接影響を与えるような、法人税の共通課税ベースに関する提案も作成されている。

EU基本条約（ローマ条約からリスボン条約に至る一連の欧州連合基本条約）を尊重すべく、数々の指令の発効、欧州司法裁判所による判決も下されている。

EU加盟国は、EU加盟国間の域内自由市場を創設する目的のEU法を遵守しなければならない。加盟各国はEU法に反する国内税法によって、この域内自由市場を阻害することを禁じている。実際にはEU加盟各国の裁判所が、この欧州司法裁判所に対してEU法に抵触する事案に関する判断を求めることが多い。この判決は、EU加盟各国の税務当局を拘束することとなる。

以下、直接税に関して、現状、経緯、今後等の課題を探ってみる。

2　指令

指令に基づいてEU加盟国は、特定の取引について定められた方法で課税しなければならない。直接税に関する指令はEU加盟各国の全会一致で決定されるが、現在次の税務指令が施行されている。

(1) 親子会社指令

①趣旨

親子会社間の配当に関する共通課税指令で、親会社の段階で二重課税排除を目的としている。同指令は1992年１月１日に発効された。

②内容

親会社（注1）が、子会社の資本の25%以上（注2）の持分を有する会社からの利益分配についての、取扱いは次のように措置する。

ア　親会社は子会社からの利益分配について非課税（注3）とするか、子会社の支払った法人税（源泉税が課されている場合は、その源泉税も含む)について、外国税額控除（注4）をすることができる。ただし、子会社清算の際の残余財産の分配については、この対象とならない。又、親会社はその利益分配に対して源泉税を課さない。

イ　子会社から親会社への利益の分配には源泉税は課されない。

（注1）EU加盟国内で設立された会社をいう。

（注2）株主保有割合は2005年１月１日以降は20%、2007年１月１日以降は15%と低下し、2009年１月１日以降は10%に低下することが決定している。

（注3）この免税方式をとる国としては、ベルギー、オランダ、ルクセンブルグ、スペイン、ドイツ（2001年以降）等である。

（注4）この税額方式をとる国としては、イギリス、アイルランド等である。

③適用要件

ア　EU加盟国内で設立された居住法人であり、同国において法人税が課されている会社である。

イ　条件として、最長2年までの株式保有期間を規定することができる。

ウ　この指令は加盟国全てにおいて適用されるが、特別にエストニアは適用除外としている（エストニアにおいては法人税法上、法人所得が発生した時点で課税せず、配当として株主に分配された時点で配当支払法人レベルで課税制度を有しているためである）。

④摘要範囲の拡大

2005年1月1日以降は指令の適用範囲が拡大される。

ア　外国税額控除を孫会社、曾孫会社、その下層の子会社群についても適用する。

イ　他の加盟国の居住法人の恒久的施設が受け取る配当も対象とする。

ウ　ある加盟国に所在する課税上透明な事業体（パススルー事業体）に関して、配当がその加盟国とは別の加盟国に所在する親会社の課税所得に含まれる場合は、多くの加盟国の企業を同指令の対象とすることができる。

エ　欧州会社（Societas Europaea：SE）も対象とする。

⑤源泉税の取り扱い

欧州司法裁判所の判決において、指令の対象となる「源泉税」とは国内法上の特定の種類の税に限定されないとされた（2006年6月8日に、Ministerio Publico v its Netherlands parent companyのケースの判決が指針となる）。

⑥課題

親会社指令は、企業実体に関する問題や究極の株主がEU圏外に所在する場合について言及していない。唯一「国内法又は協定に基づく不正防止を設けることを容認する。」と規定されているが、同指令においては、不正の定義やこの規定の適用範囲について説明がない。不正防止規定については加盟国のうち5カ国（オーストリア、フランス、ドイツ、イタリア、スペイン）が、この論点に言及して免税規定の適用を制限している。

EUのセミナー風景

（2）合併指令

①趣旨

EU域内の法人間のクロスボーダーの合併（例えばドイツ企業がフランス企業に合併される場合）は、一般的に非課税とする。資産の帳簿を引き継ぐことによって未実現の課税の繰り延べが可能となる。これらの取引を促進し、EU域内で一法人体制として、域内に支店を展開する方法により、業務の一元管理に寄与する目的である。合併、分割、株式交換に関する共通課税システムとして1990年７月23日理事会指令（1990/434/EEC）により、1992年１月１日に発効された。2005年２月17日には、理事会指令（2005/19/EC）によって拡大し、一部の領域について適用可能を明確にし、欧州会社（SE）および欧州協同組合（SCE）をも対象とすることが規定された。合併指令の対象となるものは、主としてEC第10号会社法指令に依存する。会社法指令の発効が遅延し、2006年12月15日に発効となった。

②内容

ア　資産の移転により生じるキャピタル・ゲイン課税については、譲受法人の課税の繰り延べができる。譲渡資産の減価償却の戻入れにも適用される。

イ　譲渡法人が計上した非課税準備金や引当金は、譲受法人に引き継ぐことができる。

ウ　国内合併において譲渡法人の税務上の繰越欠損金を、譲受法人に引き継ぐことを認める規定が存在する場合には、譲渡法人の税務上の繰延欠損金を引き継ぐことができる。

エ　合併、分割または一部分割に際して、株式の消却に基づき譲受法人に引き継がれるキャピタル・ゲインは、譲受法人が譲渡法人の資本の15%（2009年１月１日以降は10%）以上の持分を有している場合は非課税とする。

オ　合併、分割、一部分割、資産の譲渡に際して、譲渡会社または被買収会社の株主に対する、譲受会社または買収会社の株主の割当に対する課税は繰り延べることとする。

カ　合併、分割、一部分割、資産の譲渡において、これらの取引に関する法人の所在地国以外の恒久的施設が関与している場合は免税規定を別に定めている。

③適用条件

ア　対象法人は合併指令に掲げる法人であり、加盟国の居住法人である。いかなる租税条約の規定上もEU域外の居住法人とみなされないこと、設立国において法人所得税が課されていることである。

イ　合併の目的が、脱税や租税回避である場合は、運用を否定することができる（ロールーバルム判決がある。欧州司法裁判所の判決で、オランダの合併に関する租税回避規定が合併指令に基づいていないとされた）。

ウ　合併、分割、一部分割における事業や資産の譲渡に関して、移転後も恒久的な事業施設の一部として、譲渡法人の所在地国において、物理的に存在し続けなければいけない。

エ　合併指令の対象となるのは、法人税およびキャピタル・ゲイン税のみで、印紙税、移転税、登録免許税、資本税といった税目は対象とならない。

オ　合併指令は２カ国またはそれ以上のEU加盟国間の取引のみに適用され、純粋な国内取引に対しては適用されない。

④対象となる取引

合併指令の対象となる取引には以下の６種類がある。

ア　合併
イ　分割
ウ　一部分割
エ　資産譲渡
オ　株式交換
カ　欧州会社（SE）ないし欧州協同組合（Societas Cooperative Euroaea：SCE）の登記上の本店に関する加盟国間での移転

(3) 利子・ロイヤリティ指令

①趣旨

異なる加盟国の関連者グループ会社内で支払われた利子、ロイヤリティについて、源泉税を免除する。異なる加盟国の法人間において支払われた利子およびロイヤリティに対する共通課税システムに関する理事会指令（2003/49 EC 2003年６月３日）基づき、2004年１月１日に発効した。

②内容

ア　加盟国で行われた利子、ロイヤリティの支払について、これらの受益者が他の加盟国の関係会社、あるいは他の加盟国に有する恒久的施設である場合に、源泉地国での課税を免除する。

イ　次の場合は適用されない。

- 利益分配ないし資本の払い戻しとみなされるもの
- 債務者の利益の支払いを受ける権利を含む債務の利子
- 債権者が利子の支払いを受ける権利を利益を受ける権利に、転換する権利を付与した債務（新株引受権付証券）の利子
- 永久債ないし返済期限が債券発効後50年以上後である債券の利子

ウ　租税回避防止規定として次のものは適用されない。

- 独立企業原則に基づく金額を超える部分の金額
- 脱税、租税回避ないし不正を動機とする取引
- 詐欺、不正の防止を目的とする国内規定については適用を妨げない

③適用条件

ア　一方の法人が他方の法人の25%以上の持分を直接有している場合または第三者の法人が支払法人と受取法人の25%以上の持分を有していること。

（移行措置）

- ギリシャ、ポルトガル、スペインに関して特別の移行期間を源泉税率が設けられている。
- 2004年５月１日付で10カ国が、EUに加盟し、その日以降に適用されたが、ラトビア、ポーランド、ブルガリア、ルーマニア、スロバキア、チェコについてはそれぞれ経過措置がとられた。

イ　関連する法人はいずれもEU加盟国の居住法人でなければならない。

ウ　加盟国は最低資本持分保有要件に代えて、議決権の最低保有要件を規定することができ、この指令の規定を受ける以前の２年間に、継続して関係会社であることを免除規定要件として設けることができる。

④スイス、EC源泉税協定

（概要）

2004年10月６日、スイスとEUは個人の利子所得と法人間で授受されたクロスボーダーの配当、利子およびロイヤリティに関する課税についての協定に署名し、2005年７月１日に発効した。

（内容）

ア　25%以上の資本持分を有する親会社に対して支払われた配当である。

イ　EU法人とスイス法人が25%以上の直接の資本持分を有する関係にあたる場合。

ウ　第三者の法人がEU法人とスイス法人の資本持分の25%を直接有する場合。

(4) 個人所得税に関する指令

①貯蓄課税指令

ア　趣旨

EUは個人の貯蓄性所得（利子所得）に対する課税について、域内市場の適切な運営と租税回避を排除するため「利払いの形式による貯蓄性所得に対する課税に関する2003年６月３日付理事会指令」を採択し、2005年７月１日に発効した。

イ　内容

ある加盟国から他の加盟国の個人への支払利子に対して、個人の居住国が適切な課税を行うことができるようにする。（その利子を受取る個人は、真の受益者でなければならない。）このため、加盟国は銀行取引に関する情報交換が、利子の支払い代理人によって行われるよう適切な措置をとらなければならない。

ウ　適用条件

・対象となる所得は、EU基本条約の適用対象地域の支払代理人により、利子として支払われる負債に起因するものである（ただし、年金や保険金に対する課税を除く）。

・受益者が支払代理人の居住地国と異なる場合、支払代理人は、一定の情報を受益者の居住地国の関係当局に報告しなければならない（受益者の身元、口座番号、支払代理人の住所、氏名等）。

エ　経過措置

ベルギー、ルクセンブルグ、オーストリアについては、上記の利子の支払いに対して源泉税を課している場合は、免除措置が設けられている。

②企業年金指令

ア　趣旨

年金基金に資本移動の自由およびサービス供給自由の便宜を受けることを認め、年金基金加入者や受益者が適切に保護されるよう、厳格かつ健全な基準を設けることを目的として、「企業年金の活動を監督に関する欧州議会」理事会指令として2003年６月３日に採決される。

イ　内容

（EU加盟国における企業年金に対する課税）

EU加盟国のほとんどは、「EET原則」（掛金拠出時および年金資産運用時は非課税、年金給付時は課税）または「ETT原則」（掛金拠出時は非課税、年金資産運用時および年金給付時は課税）に従って企業年金への課税を行っている。

次のように税務上の取扱いを受ける。

・雇用者および被雇用者による年金掛金拠出は損金算入

・年金基金の運用収益については原則非課税（デンマーク、イタリア、スウェーデンのみ課税）

・年金給付は課税

（クロスボーダーでの企業年金の給付に対する税務上の障害）

2001年4月19日、欧州委員会は「クロスボーターでの企業年金の給付に対する税務上の障害の除去に関するコミュニケーション」を発表する。EU基本条約および欧州司法裁判所の判例に基づき、加盟国は他の加盟国の年金基金への拠出金に対する損金算入を否認することで、サービスの自由な提供や労働者の自由な移動を妨げることは認めない、という見解を示した。

3　最近の欧州司法裁判所（ECJ）による判決事例

欧州司法裁判所は加盟各国の国内税法が、EU指令の趣旨に反しているか否かの判断基準を明確にしている。判例では、メンバー国が期限までに国内法により指令を実行しない場合において、その指令の内容が十分に明瞭であり、かつその指令の附した条件が満たされているときは、その指令は直接メンバー国において法的拘束力を持つ。この場合、その指令により利益を得る法人又は個人は裁判所に指令を適用することを求めることができる。

EC条約においては、統一市場と統一通貨を実現することにより、ビジネスが法務的、財務的、技術的な障害、制限に影響されずに遂行されることを目標としているため、これらの障害、制限は排除され、物、人、サービス、資本の自由な移動が確保されるべきとされている。したがって税務訴訟は国内税法がEU条約上の基本的自由に関する規定に違反しているか否かについて争われる。

以下、法人税に関する重要な判例を列挙する。

(1) マークス アンド スペンサー Marks&Spencer のケース

（イギリス、判決日2005.12.13）

①判決

イギリス以外の加盟国で設立され、イギリスで事業を行わない子会社が計上した損失をグループリリーフから除外することは、EU基本法「設立自由の原則」に反していると判断を下した。クロスボーダ損失の利用についての判決である。

②内容

イギリスの法人税法のグループリリーフ制度は、イギリスの法人間のみの損失の移転を認めるものであるが、マークス＆スペンサーはイギリス以外のEU子会社（この場合はベルギー、フランス、ドイツ）において生じた損失移転も認めるべきとして裁判を起こした。

③条件

EU子会社が、その欠損に関する規定を、その居住地国において、利用不可能（その事業年度ないし過去に事業年度における損失の相殺の可能性が完全になくなった場合）である旨を証明できる場合で、かつ、そのEU子会社又は第三者において、将来救済規定を利用できないとする場合のみである。又加盟国間で均衡のとれた課税権の配分のため、損失が二度利用されることや法人税率が高い国への損失の譲渡による租

税回避行為は防止のため排除している。

(2) ボーザル・ホールデンク Bosal Holding のケース

（オランダ、判決日2003.9.18）

①判決

オランダの国外投資にかかる、国外投資関連費用（Bosalの場合は借入金利子）の損金不算入制度はEU法「設立自由の原則」に反している。又親子会社指令の目的である「共通の課税システムを導入し、親会社と異なる加盟国の子会社に関する税務上の取り扱いの差異による不利を排除すること」に反していると指摘した。これは外国法人への資本参加に関連する費用の損金算入の可能性についての判決である。

②内容

オランダの資本参加の免除制度は、子会社等に資本参加する際に、その資本参加から生じる配当、キャピタル・ゲインは免税とするとし、これに生じる投資関連費用については、その子会社等がオランダでの課税所得が生じない為、その投資に係る借入金利子は、オランダ税務当局より損金不算入とされた。

③理由

この取扱いは、他のEU加盟国において、子会社形態で、事業活動を行うことへの障害となる。

④結果

この判決に対して、オランダは法改正して、原則として利子の金額損金算入を認め、一方で利子の損金算入に一定の制限を科すための、純粋持株会社や金融会社の損失に関する不正防止規定を導入し、さらに一般的な過少資本税制を導入した。

(3) キャドバリー・シュウエップス Cadbury Schweppes のケース

（イギリス、判決日2006.9.12）

①判決

イギリスの被支配外国法人合算税制（CFCルール）はEU法「設立自由の原則」に抵触しているとされた。いわゆるタックスヘイブン対策税制についての見解である。

②内容

イギリスのCFCルールとは、イギリスの企業が外国の企業に関して50%以上の株主持分があり、かつその子会社の租税負担が、イギリスの租税負担（30%）に比して軽い場合（3/4）に適用される。子会社の設置及び運営の主たる動機が、イギリスの税負担を下げることでない等、一定の適用除外要件を満たせば適用を受けない。

キャドバリー・シュウエップスのケースは、そのアイルランドの関係会社が、アイルランドの10%の優遇税制を受けており、適用除外要件を満たさないとして合算課税された。

③理由

親会社が、より有利な優遇税制を求めて、EU域内に子会社を設立することは、不正な取引とは言えず、EU法で認められた権利行使であるとし、CFC税制は完全な偽装行為が行われた場合のみ認められるべきとし、EU法に抵触するものとされた。

④結果

イギリス政府は、この判決において解釈されたEU法に準拠するために、CFCルー

ルの改正を行った。ただし改正法は非常に限られた状況下での救済措置を提供するのみで、欧州司法裁判所の判断が実際に適用されるのは、まれであると考えられる。

⑤コロンバスコンテナーサービスBVBA－フィナンツァントビーレフエルトーインネンスタット（ドイツ、判決日2007.12.6）

上記の論点に関して、ドイツのCFCルールの適用についても判決を下している。

(4) デンカビット・インターナショナル　Denkavit International のケース

（フランス、判決日2006.12.14）

①判決及び理由

フランスのルールでは、国内企業に対して支払われた配当には源泉税はかからない。フランスの非居住者である、株主の持分に対する配当には源泉税がかかる。この状況は資本の移動の自由の違反であると判決が下された。外国株主への支払配当に対する源泉課税の判決である。

なお、EU居住者であれば「親子会社指令」で源泉税免除申請を行うことができるが、EU居住者でないと、その権利は行使できない。

②内容

オランダ・フランス租税条約により、オランダ親会社に対してフランス子会社が支払った配当に対して５％の源泉税が課された例である。

(5) アムルタ　Amurta のケース（オランダ、判決日2007.11.12）

①判決

同じく、外国株主の支払配当に対する源泉課税の判決である。オランダ税法はEU法「資本移動の自由」に反するとする見解を示した。また課税権を行使する国は一の利益に対し２度課税が行われないようにする義務を有しており、そのために、他の加盟国によって与えられる外国税額控除等の二重課税回避の手段でなく、租税条約上の規定に基づいて二重課税を回避しなければならないと判断した。

②内容

オランダの子会社が14%の株主を有するポルトガルの親会社に支払った配当に対して源泉税を課した。このケースは持株割合が低く「親子会社指令」が適用されなかった。

(6) 個人の配当課税に関する欧州司法裁判所の見解

①趣旨

個人が取得した配当所得に対する課税について、EUレベルでは統合されていない。加盟国が国内配当、海外から受ける配当ないし海外に支払われる配当について、異なる課税の取扱いを行っている場合、クロスボーダーでの投資への制限となり、EUにおける資本市場の維持が不可能となる。欧州司法裁判所は、国内配当と国外配当に関して課税上異なる取扱いは、資本移動の自由の原則に違反しているとし、さらに、国内配当より高率の課税を国外配当やEU域内への支払われる配当に対して行うことはできない、という見解を示した。

②内容

国内配当について、ほとんどの加盟国はインピュテーションシステム（Inputation System：法人税を個人所得税の前払いとみなし、一の法人所得に対して課された法

人税を個人所得税から控除するという制度）やシェジューラーシステム（Scheduler System：法人の所得に対して法人税を課し、個人レベルでも配当所得を他の所得と区分し、他の所得と異なる税率により課税するという制度）によって法人税と個人所得税との二重課税を回避している。この現状を認識した上で、欧州委員会でも、加盟国が資本移動の自由に違反する個人の配当に対する課税を行うべきでないとし、「域内における個人の配当所得課税に関する理事会コミュニケーション」を2003年12月19日に発表した。

（中村　昌孝　担当）

（参考文献）

1	EU税制の枠組みと動向	KPMG税理士法人
2	EUの税制及び最近のEUの判例	KPMGオランダ税務サービス
3	EU域内における直接税に関するEU法の影響	太田昭和アーンストアンドヤング（株）
4	EUにおける税制の統合	税理士法人トーマツ
5	欧州税制調査	JETROユーロトレンド
6	EUにおける法人税調和の動向	（株）三和総合研究所
7	欧州委員会訪問資料（2008年９月９日現在）	

EUの講師の方々

4　EU法人課税

近年のEU法人課税の中で特に注目すべきものは、共通連結法人課税（Common Consolidated Corporate Tax Base）及び母国申告制度（Home State Taxation）である。以下、これらの概要について説明する。

(1) 共通課税ベース（Common Tax Base）に対する２つのアプローチ

欧州委員会（European Commission）は、多国籍企業が直面する租税障害等の諸問題を排除し、EU全域に渡る単一市場での業務活動を円滑に行うためにも、各加盟国連携のもとでEU法人課税に関して「共通課税ベース」の採用が有効であるとした。

それは主として共通連結法人課税（Common Consolidated Corporate Tax Base：以下CCCTB）と母国課税方式（Home State Taxation：以下 HST ）という２つのアプローチからなる。

(2)　背景

1992年３月のオランダのルーディング元蔵相を座長とするルーディング報告は、中期的に法人税率を30％から40％に収めること等を勧告した。それに対し、同年６月欧州委員会は、法人税率や課税ベースの調和について、各国の課税主権の確保等の点からEUレベルの調整を行うことに疑問を呈した。

結果的に、ルーディング報告案は採択されなかったが、その後、実際の各加盟国の動きでは、実効法人税率及び投資に対する資本コスト等の面から法人税の収束努力がなされ、企業の立地選択に中立的な税制改革が行われてきた。

このような各国の流れを受けて、域内企業が、税による歪みに影響されず経済活動を行うためにも、加盟国間の調和に基づいた共通課税ベースを設けることが必要との見解が、2001年10月23日の欧州委員会により示された（COM(2001)582)。

2004年６月には、非公式（non-paper）会議での共通課税ベース案が欧州委員会から提出され、同年９月にEU経済・財務理事会（ECOFIN）で非公式に検討され、ワーキング・グループが創設された。2007年９月27日-28日には、欧州委員会はCCCTBにおけるテクニカル・アウトラインについて考えられる要素を作成している。

(3) 共通連結法人課税（Common Consolidated Corporate Tax Base）

①意義

CCCTBとは、連結（Consolidated）する法人（Corporate）について、加盟国に共通（Common）の課税の基礎（Tax Base）を設けることである。「連結」した「法人」の集まりとして、国境を越え一体性を有しながら活動する企業グループの特徴を分析した上で課税計算上の基礎を作る必要がある。

②必要性

現在、域内市場では、経済統合に関してはハイレベルで進んでいる。それに伴い国境を越えたクロスボーダーな経済活動も行われ、共通の概念であるCCCTBが整っていかなければ、加盟27カ国の独自の税制の相互作用の結果、租税管轄権等の面でミスマッチを生じさせる可能性がある。そこで、加盟国間での二重課税、差別（格差)、二重の非課税等の租税障壁を排除し、課税の効率性を高め、各国の税法が矛盾なく整合性を持つためには、クリアで簡素化された法人課税の仕組みを作る必要がある。

また、域内があたかも一つの国家一つの市場であるかのように、国境を越える経済

活動を円滑に行い、国際競争力を高めていくことは、2000年３月、EU経済全体の成長と雇用の促進を核にした欧州委員会リスボン会議での戦略的目標達成のためにも必要である。

CCCTBの設定は、効果的、透明性のある、簡易化された法人税体制を整え、様々な租税障害を排除することで、域内市場の活性化の一因になると考えられている。

③内容

現在、加盟27ヵ国では、それぞれが独自の課税ルールと課税ベースを有している。

CCCTBは、関係加盟国における「一定の課税ルール」を規定し、「共通の課税ベース」を統一化することを内容としている。一方で、各国の課税権の存在もあり、加盟各国の異なる税率までを決定するものではない。

④機能・効果

・課税ベースの統一化は、特にクロスボーダー損失の控除（Cross-border Loss Relief）の実現には必要不可欠である。
・課税計算上、連結（Consolidation）を行うことにより、クロスボーダーでのグループ企業間の利益や損失を相殺することができ、既存の移転価格問題の解決にもつながる。
・加盟国間や国内外での極端な差別的、制限的な状況を解消する。
・クロスボーダーな経済活動を行う上での、不必要あるいは高いコンプライアンス・コストを回避する。
・税申告等に関するコストの影響を受け易い中小企業への負担を減らす。
・二重課税及び二重税額控除を回避する。
・現在は、各国において課税ベースと税率が異なるため、両者をそれぞれ比較する必要があるが、共通課税ベースが導入されれば課税ベースは統一されるため、各国の税率のみを比較することに焦点がしぼられ、租税競争の透明化につながり、有害あるいは不当な税競争が回避できる。

⑤CCCTB Working Group（以下：CCCTBWG）の主な役割

CCCTBWGは、EU内における企業活動ための共通連結課税ベースの決定に当たって、技術的視点から調査し、基礎的な課税規則（basic tax principle）を考察し、共通連結課税ベースの基礎的構造的な要素の検討を行ってきた。

特に、CCCTBの整備を進める上で、調整（Coodination）はCCCTBWGにとって、近年の最も重要な課題であり、労力を割いている部分である。

調整（Coodination）の鍵となる３つの考え方は(1)様々な場面における差別的状況と二重課税の排除(2)脱税と濫用の防止(3)27カ国の課税上のコンプライアンス・コストの削減と手続きの簡素化である（COM(2006)823)。調整がうまく機能すればEU企業間のリストラクチャリングの簡素化にもつながると考えられている。

また、共通課税ベースの配分（sharing）メカニズムについても、公平、効率的、かつメンバー間で妥当であると承認される方法を技術的細部にわたって検討してきた。

CCCTBWGは、各メンバー国を代表する税制専門家等と３ヶ月ごとにtechnical question等に関して検討を行っているが、その結果をドラフトにまとめ2009年春には欧州委員会に提出予定とのことである。

⑥CCCTBの適用における実現可能性

加盟27カ国は各国主権のもとで、歴史や背景が異なる法人税制度を有しているため、CCCTBの導入に関する「指令」の導入に必要な加盟国の全会一致の合意は現時点では不可能である。そのため、CCCTBは任意で選択可能な制度として、賛成した限られた加盟国においてのみ導入されることにならざるをえない。

反対国として、アイルランド、英国、スロベニア、バルト三国などがあげられる。反対理由としては(1)国家主権の喪失（EUへの委譲）に対する恐れや抵抗感が強いこと(2)最終的な税制調和の姿や理想となるモデルがはっきりしていないこと(3)法人税の位置づけが各国毎に曖昧で、特に多国籍企業の納める税を各国に配分することが技術的に多くの複雑さ、困難さを有していること等があげられる。

特に、アイルランド等については、低い法人税率により、多国籍企業誘致の競走上優位に立つことにより、欧州でも有数の投資の受入国として高成長を遂げており、CCCTBがあくまでも税率に関しては各国主権と謳っていても、完全なる法人税の調和化に向けての 'back door' と危惧して捉える傾向にある。

実際に2008年６月12日に実施されたアイルランドの国民投票でのリスボン条約が批准否決されたことに関しては衝撃的であった。

2008年８月31日に国際租税協会（International Fiscal Association）でコミッショナーのLászló Kovács氏は、CCCTB導入について、「各加盟国の専門家等と検討を重ねており、現在も非常に意味のある進行状態にあるが、詳細かつ技術的な分野については、特にファイナンシャル・セクター（Financial Sector）との関連で、いまだ作業については引き続き行う必要がある」としている。同氏は、当初の予定よりも進捗度が遅れていることに対して、「人為的に決められた締め切り期限に合わせて不完全な状態で提出するよりは、念入りに検討した完全で正当化されたものを示すことのほうがより重要である」とスピーチで述べた。

⑦Consolidation（連結）

ア　範囲

連結グループの範囲は、直接的または間接的（経営参加のつながりを通じて）に

議決権を75%以上保有している親会社の支配会社等である（owned directly or indirectly〔i.e.through a chain of participation〕as to 75% or more）。75%を超えて直接的保有する場合には（When a direct holding is more than 75%）、CCCTBの下では、少数株主持分は考慮せず100%連結の範囲とする。グループ全体が優位性と非優位性の双方を負うと考えるからである。直接的保有が50%あるいはそれ以下になった場合には、0%として連結グループの範囲の計算を行う（50%rule）。

イ　CCCTBの選択適用

納税者は、課税年度開始の少なくとも３ヶ月前までに権限ある当局（competent authorities）に通知することによってCCCTBを選択することが可能である。50%会社グループ（50% group of companies）の場合には、主たる納税者が、グループに属する全ての納税者のために、選択について主たる税務当局に通知を行い、次いで、主たる税務当局は他の税務当局にその旨の通知を行う。

CCCTBWGによれば、連結（consolidation）と選択適用（opting）の基準となる出発点が前者は75%、後者は50%と違うことに関して複雑性を有していると指摘しており、両者を一致させることにより、明らかな事務手続の簡易性を確保し、複雑さを避けることができると述べている。

ウ　主たる納税者

・グループの最終的な親会社。ただし加盟国の居住者であることが条件とされる。
・最終的な親会社が加盟国の居住者でない場合には、EUサブ・グループの加盟国の居住者たる親会社。
・EUサブ・グループが複数ある場合には、グループが選定した加盟国の居住者たる親会社。
・EUサブ・グループが存在しない場合には、グループが選定した加盟国の居住者たる会社。こうした会社が存在しない場合には、グループが選定した加盟国に存在する恒久的施設（Permanent Establishment：以下PE）。

エ　主たる税務当局

次のいずれかである。

・主たる納税者が居住者となっている加盟国の権限ある当局。
・納税者が加盟国に本店のほかPEも有している場合には、本店所在地国の権限ある当局。
・主たる納税者が加盟国の居住者でない場合には、主たる納税者のPEが所在する加盟国の権限ある当局。

オ　税務当局間の紛争

加盟国の税務当局間の紛争解決は各加盟国からの専門家で構成される仲裁委員会（arbitration panel）に委ねられる。仲裁委員会は６ヶ月以内に決定を行う。

カ　納税者の権利救済

主たる納税者は、連結納税申告書に対する税務当局の課税処分につき、課税通知を受領した日から60日以内に異議申し立てをすることができる。

異議申し立ては、課税紛争が生じた加盟国の異議処理機関に提起する。異議処理機関は、原則として異議申し立ての日から６ヶ月以内に決定を行う。主たる納税者が異議申立機関の決定に不満の場合には、主たる納税者が所在する加盟国の裁判

所に訴えを提起することが認められている。

主たる税務当局は、他方の税務当局との連携のもとに、当該課税紛争の解決を欧州司法裁判所（ECJ）に委ねることが可能である。

⑧ワン・ストップ・ショップ

'one-stop-shop' approachは2007年３月にCCCTBWGで検討された。その目的は、各国で統一した手続きをする方法としてのアプローチであり、企業の事務的なコスト等を削減し円滑に課税ベースの統一化を行うためにも必要とされるものである。

本システムは、EU域内に電算システムを作り、関連する全ての税務当局に対するデータを供給し、親会社が全グループを代表して、その居住地の税務当局に申告するという手続きをとるものである。関連する税務当局へのデータの提供は、当局間で紛争が起こった場合の解決に役立つともいえる。

⑨クロスボーダー損失

EUは、損失の取り込みについて、国内における支店の損失の取り込み同様、国内子会社についての損失の取り込みも求めている。さらに、域内における子会社、支店についても統一された扱いがなされなければ、損失を取り込める体制が整っている国に対してのみ投資が進み税による歪みが生じると考えている。

マーク＆スペンサー事件に対して欧州司法裁判所（ECJ）の判決を捉えて、欧州委員会は同事件の判決から導かれる原則とガイドラインを以下のように示している。

・課税権限のバランスを確保するために、親会社が所在するEU加盟国は、最終損失について恒久的な損失救済のみを提供すべきである。
・会社が損失を二度使用することを防止するために、居住地国で使用可能な損失救済策を子会社が利用し尽くしていることを救済の条件とすべきである。
・会社グループがその損失をいつ、どこで使用するか自由である場合には租税回避リスクが増大することから、クロスボーダーな救済が認められるのは垂直的上昇（子会社から親会社という方向のみ）の場合に限定されるべきである。

クロスボーダーの損失の扱いに関しては、技術的問題等検討課題が多いが、域内単一市場の利点を最大化するためにも、加盟国の協調性に基づく取り組みが必要であると欧州委員会は示している。(3-(1)参照)。

⑩国際会計基準との関係

2007年8月の国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board）と企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan）との東京合意により、2011年6月を目標に日本の会計基準と国際財務報告基準（International Financial Reporting Interpretations Committee：以下IFRS）のコンバージェンスが合意された。また近年、欧州委員会は、コンバージェンス工程表の達成を条件に日本基準に対してIFRSと同等であるとの見解を公表した。IFRSは、主にヨーロッパや旧英国連邦を中心に現在100カ国以上の国で採用されている会計基準である。

このようなIAS（International Accounting Standards：以下IAS）ないしIRFSはCCCTBの決定の上で一定の関連性があるだろうか。CCCTBとIAS/IRFSの公式なリンクはないが、共通のスターティング・ポイントとして発展させていくことにより、有効性があるという考え方もあると欧州委員会は示している。実際に、エストニア、ブルガリアのように国によっては課税ベースを考慮する上でIAS/IRFSを参考にして

いるところもある。

しかしながら、加盟国ではIAS/IRFSを一定の企業会計上容認していない国もあり、また、IAS/IRFSが課税上の目的に適合しない場合も想定される。27カ国の加盟国がそれぞれ、企業会計上、一般に公正妥当と認められる会計原則GAAP（Generally Accepted Accounting Principles）に基づいているため、それをスタート時点として、CCCTB上のルールや基準に対しての調整が必要となる。CCCTBは統一された課税ベースを提示するが、それに対する各国の企業会計上の計算の調整方法を示すわけではない。

2005年には連結財務諸表の作成に、EU企業はIAS/IRFSを適用することが義務付けられ、2007年以降は、EU域内で公募、上場を行うEU域外企業にもIAS/IRFSまたはそれと同等な会計基準に準拠した連結財務諸表の作成が要求されている。財務報告の国際的な統一性が進む中、各国の異なる税制の影響を外して考えることはできない。財務報告と課税所得計算の関係を制度的、実務的に検討、改革していく作業の過程で、CCCTB設定に対する影響に注目していくべきである。

⑪共通課税ベースの配分（sharing）メカニズム

欧州委員会は、共通課税ベースの配分は、「連結」作業を行うためには、必要なことであり、配分基準に関しては、フェア、中立性を保ち恣意的操作の介入を排除し、実施可能性、簡易性、コストに対して効果的なものでなければならないとしている。

配分に関する方法には、マクロベース・アプローチ（Macro-based approach）、付加価値アプローチ（Value Added approach）、FAアプローチ（Formulary Apportionment approach）の３つがある。

最初に、マクロベース・アプローチは、例えば国民総生産（GDP）、付加価値税ベース（national VAT base）等各加盟国に共通するナショナル・レベル（マクロ要因）に基づき、課税ベースを配分しようとするものである。

この方法は、恣意性が介入しにくく、コスト面でも効果的であり、シンプル、簡易という意味で企業側や税務当局にも混乱を招きにくい。しかし、このようなメリット以上に、国々における納税義務を負う現実の企業の経済活動と関連性がないという根本的な欠点を有しているため、欧州委員会はこれ以外の方法について、より多くの時間を作業に割いている。

つまり、配分システムが関係各国の困惑等を排除して機能していくためには、シンプルという利点も大切であるが、よりフェアであることのほうが重要であると判断している。

次に付加価値アプローチは、付加価値税の比率に基づいた課税ベースの配分を行う方法である。付加価値税は、納税者や税務当局において、知識や申告方法が浸透しているため、この概念を課税ベースの配分方法に使用することは、理解可能性という点で望ましい。

また、付加価値税は企業の利益と連動すると捉えるならば、経済活動に基づいた配分方法であるともいえる。さらに、現行の付加価値税ベースを、付加価値税アプローチの要因に対して調整することは、克服できないこともないとされる。

しかし、企業の計算上、付加価値税申告から、配分のためのアプローチが修正されるような場合には配分に関する計算が複雑になり、一連の基本データが必要とされ、それが一連の調整等につながり、シンプルかつ企業のコンプライアンス・コストと減

らすことが必要なCCCTBの目的との間で相反する等の可能性があげられる。

最後に、企業実態に連動するといわれる要因、特に賃金（payroll：labour）、資産（property：assets）、売上（sales）を用いて配分するFAアプローチがあげられる。

この方法は、どの要因にウエイトをかけて配分計算を行うかということにポイントがある。例えばマサチューセッツ方式では3要素に対して、等しく３分の１というウエイトをとり、前世紀の半ばは、アメリカ合州国の広範囲においてマサチューセッツ方式をとっていた。1980年代初期は売上に対するウエイトが大きくなる等、どの要因にウエイトを置くかは時代や背景によって異なっている。FAアプローチを採択する場合は、合州国のように各州で基準が異なれば、差別や二重課税等の租税障害のおそれが生じるため、CCCTBについては、加盟国で統一的な計算式を使う必要がある。また、要因に関しては３要因だけではなく、企業の業種や業態によって違う要因を導入することなども委員会は指摘している。

アルバート・レドラー氏と白仁氏

(4) 母国申告制度（Home State Taxation）

①背景

2001年に欧州委員会は、特に中小企業（small and medium-sized enterprises：以下SMEs）が国を超えて活動を行う場合、コンプライアンス・コストの削減や各メンバー間における法人税制の複雑さを解決するための一方法としてHSTを提案した（COM(2001)582)。

HSTは中小企業が各メンバー国間で活動していく上で、法人税についてのみであるが、親会社あるいはヘッドオフィスのある国のルールで課税計算ができるというものである。

②HSTの内容

Home Stateとは、SMEsグループの中で、親会社あるいは本部ある会社の税務上の居住国を示す。多国籍企業の親会社あるいはヘッドオフィスのある国の法人税制度に基づいて、EU域内の全ての課税所得を算定し、それを一定のフォーミュラに基づ

き配分した上で、各国独自の税率を、配分された課税標準に乗じて課税計算する制度である。

HSTは、EU全体の完全な調和を必ずしも必要としておらず、当事者国間における制度の相互認証が基本となっており、両国間が合意すれば実践可能なものである。

例えばフランスの中小企業がドイツで投資活動をして損失が生じた場合、フランスで申告するにあたりドイツの損失を控除することは現時点ではできない。しかしHSTによれば、メンバー国間における一定条件のもとで課税ベースを統一化することになるので、同グループ企業間では損失を課税計算上使えることになり、ドイツでの損失はフランスの課税計算上、控除することができる。

③SMEsにおける企業規模の分類

EU27カ国における中小企業の割合は90%を超えるといわれ、そのような中小企業を以下のように分類している。

- 中規模企業：雇用者数250人未満、売上高5,000万ユーロ以下、または、バランスシートトータルが4,300万ユーロ以下。
- 小規模企業：雇用者数50人未満、売上高1,000万ユーロ以下、または、バランスシートトータルが1,000万ユーロ以下。
- 零細企業：雇用者数10人未満、売上高200万ユーロ以下、または、バランスシートトータルが200万ユーロ以下。

④メリット

- 中小企業にとっての一番の利点は、自国の制度で税の申告ができることは、税制度の理解可能性の面で有利であり、申告ミスの防止や費用の削減にもつながり、事務的、経済的負担が減ることである。
- CCCTBは新たに統一化された共通課税ベースを設定する必要があるのに対して、HSTは、既存の税制を使用することができる。
- EU加盟国の全会一致が不必要で、加盟国間の合意ですむため制度利用の実現性可能性が高い。

⑤デメリット

- 当事者間の合意で実現可能であるが、EU全体における企業の活動範囲を考えると、過渡的な制度に過ぎない。また、ある程度の課税ベースと税率の調和が不可欠である。
- 中期的にみてEUの政治能力を超えている。
- CCCTBに比して、既存の税制を使用することができるが、申告する母国の変動により、課税環境が不安定になるというおそれがある。

⑥HSTのテストケースについて

欧州委員会は、税務当局協力のもと、同一言語を使用するドイツとオランダのテストケースを欧州理事会と加盟国に示したが（COM(2005)702)、残念ながら、ほとんどの加盟国からの大きなリアクションはなく、加盟国の反応は非常に消極的なものであった。

加盟国の反応が鈍いということに関しては、明確な理由が不明であるが、当該ケースの結果からいえば、HSTに関しては、実効性を有したシステムとして積極的に利用していこうとするにはかなりの困難を伴うと考えられる。

（永竿　敬子　担当）

（参考文献）
1 「EU法の最前線　第78回　マークス アンド スペンサー事件－グループ企業の損失相殺と【開業の自由】」貿易と関税643号（2006）　上田廣美著
2 「EU法の最前線　第98回　課税所得から非居住者である親会社のためにグループ内の損失を控除することを認めないとする国内法はEU法に反しないとした事例」貿易と関税663号（2008）　上田廣美著
3 「税制と企業会計の乖離問題－ヨーロッパ諸国を中心に－」租税研究678号（2006）　鈴木一水著
4 「EU・ドイツの税制視察報告Ⅰ.EUにおける法人税の統合」日本税務会計学会（2007）　平澤勝・山元俊一著
5 「欧州司法裁判所の動向と法人税制の行方」租税研究684号（2006）増井良啓著
6 『欧州主要国の税法　第2版』（中央経済社, 2008）　税理士法人トーマツ
7 ホームページ
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm
http://www.kpmg.or.jp/resources/newsletter/tax/200704/03.html

アントワープの街角で

5　EUにおける法人課税の現状と法人税制の調和への取組

(1) 概観

通貨統合を実現し、商品、サービス、人が域内諸国間の国境を越えて自由に移動できる市場を創出した欧州連合であるが、経済活動の主な主体となる企業の域内の活動の環境の整備は未だ遅れ、その解決には様々な課題があり、調和の進展は難しいのが現状である。急速なグローバル化の中で、一方では企業自身の租税回避活動、脱税行為、そして同時に一方では各国の有害な租税競争の存在があり、現実への種々のアプローチにより問題解決を図っているが、特に直接税の分野では税制調和の方向性が定まらず、EU全体の総意が見えてきていない。直接税の分野はEEC条約に明文規定がないこともあり間接税に比し大幅に立ち遅れている。今回の欧州委員会訪問時、6年間 EUに勤務するアルバート氏が個人的意見と断りながらも、EU全体の進む方向が経済的な統一のみなのかあるいは政治的にも統合していくのかが明確でない現状、今後の直接税に関する調和の進展は実際問題として限られているということをはっきり述べている。欧州共同体の中に加盟国27の異なる税制が存在し、税収の配分も困難であり、税制度は各加盟国の主権の保持に大きく関わっている。そうした中で今後のEUの税制度の調和への取組は単にEU内の地域的な問題ではなく、国家間の税制調和・協調の解決への指針として世界の税制にも大きな影響を与えるものと思われる。

(2) 課税客体

①欧州会社

欧州会社法は、欧州会社（Societas Europaea；SE）を設立することで、EU加盟各国固有の会社法とは別に、統一の会社法に基づいたEU全域の事業展開を可能にする法制度である。1970年の欧州委員会提案から30年の検討期間を経て、2001年10月8日の雇用相理事会にて採択され、その3年後の2004年10月8日より施行された。同法は、SEの設立方法や機関を規定する「欧州会社規則」とSEにおける従業員の経営関与のあり方を規定する「欧州会社への労働者の関与に関する指令」から構成されている。

本法により、設立、登記、決算報告等の会社運営について、加盟国ごとの会社法に応じて手続を変える必要がなく、欧州会社規則に準じて手続をとることができる。又、従来は本社を別の加盟国に移転する場合はそれぞれの加盟国で解散・新規設立手続が必要であったが，いったんSEとして登記すれば、そうした手続きは不要である。したがってこれらの手続コストも大幅削減される。

欧州会社法は、税制に関する規定を欠いており、SE設立以降も域内各国に点在するグループ内の企業、支店はそれぞれ所在国において個別の納税手続をとらねばならない。本法は、合併、転換によるSE設立が公開有限責任会社に限定されており、持株会社設立又は共同子会社設立によるSE設立のみが可能である。日本企業の欧州進出においては非公開形態をとるケースが多く、現時点における欧州進出企業に対する裨益度は限定的である。（以上出典外務省HP）実際、2007年4月現在、5,000人以上の従業員を有するSEはAllienz SE（保険業・登記国ドイツ・従業員133,846人），Strabag Bauholding SE（建設業・登記国オーストリア・従業員32,682人），Elcoteq SE（電子産業・登記国フィンランド・従業員7,450人）等数社である。SEはEU全体で74社が成立しているが、設立されていても実際に事業活動を行っていな

い休眠会社のほか、財務サービス会社、不動産会社がほとんどであり従業員を有して事業活動を行っているSEはわずかにすぎない。今後はSEの増加に伴い、SEの各国の税制上の不公平問題、労使関係、多様な実務上の問題対処が本格化すると予想される。

SEは、第一義的には設立登記された国の税務上の居住者となるが、実際の経営支配が別の国で行われている場合には、その国の居住者となるとされている。SEの本店所在地国以外の支店の損失については、SEの利益と相殺することができるが、その支店が後に利益を生じた場合には、その相殺した損失相当金額までにつき、本店所在地国で課税することができる。しかし当事国２カ国において収入の税制上の取り扱いが異なった場合、例えば支店に損失を生じても同じ種類の収入については本店所在国で制度上非課税の場合にはどうするか等実務上問題が生じるのは必然である。加盟国の数だけ税制が存在するのであるから、今後の調和への道のりは険しいと言わざるを得ない。今後はSE指令とSE規則に合わせた国内法の修正が各加盟国で進むことは必然である。そして同時に又、SE規則そのものも例えば連結納税については規定がなく、子会社が生じた損失について合算できない等国際化に遅れている面もあり、これから現実の経済行動に見合った修正がなされるであろう。修正・調和を繰り返すことによりSEの設立は増加するであろうし、実際的な事業活動を営む会社が多くなることが期待されている。

②欧州経済利益グルーピング

域内市場において，EU企業間の共同事業を活性化するために、1985年７月25日に規則（2137/85）の形式で設置されたのが欧州経済利益グルーピング（European Economic Interest Grouping）制度である。加盟国は当該規則に規定されている内容を1989年７月１日からその租税及び法制度に織り込まなくてはならないこととされた。EEIGはフランス法上の経済利益団体制度をモデルとして設定された制度であり、加盟国は任意にその法人格を認めることが可能であり、公示制度や登記制度、運営機構につき裁量権を有している。

EEIGは、それ自体での利益の稼得を目的としないパートナーシップであり、EU域内で活動する多国籍企業の活動を容易にすることを意図している。すなわちEEIGは、権利義務の主体となって、契約締結能力、法律上の行為能力及び訴訟法上の当事者能力を有し、2つ以上の加盟国の加盟員（会社法人等）による設立契約と登記によって設立される。EEIGは必ずしも資本金を必要とせず、借入等の手段による資金調達を自由になしうる。そして利益は各構成員の利益とみなされ、持ち分により分配される。EEIGはEUレベルで活動する弁護士・公認会計士、等の自由業，テレビ局等のネットワーク他国境をまたぐ共同事業プロジェクト等の利用が多い。

③欧州協同組合

2003年7月欧州協同組合（Societas Cooperativa Europaea；SCE）会社法はSEと同様、規則（1435/2003）と、欧州協同組合における従業員参加について定めた指令2003/71により構成されている。SCEとはその構成員が持分を出資する可変資本会社であり、最低資本金は3万ユーロ、複数の加盟国に関わるEU法人である。SEと同様、定款上の本店は解散や新しい法人の設立を伴わず、EUの他の構成国に移転できるが、定款上の本店と事実上の本店は同一の加盟国に存在しなくてはならず、またSCEの登記はEU官報に掲載される。通常の会社とは一線を画する協同会社の原則すなわち営利性や資本多数決の否定は、ヨーロッパ各国の伝統的な法文化において尊重されており、SCEの総会の議決権は、所有する持ち分数に拘らず1構成員につき1票とされ、 協同会社としての原則が貫かれている。また，SCEの活動に関わらない、 無機能資本家にすぎない構成員については議決権全体の25%以上を付与することができない。これを投資家のほうからみると投資の対象としては魅力が減じられる。経済性と協同会社の本質の両立が運用上問題となり、資金調達のニーズから一定の範囲で例外規定も設けられている。

(3) 課税所得

直接税の調和を図るため、資本税指令、相互共助指令、親子会社指令、及び合併指令が次々と採択されているが、統一市場での税制面での有効性は確保されていないのが現状である。2004年には経済財務閣僚理事会において法人所得税の課税標準の共通化を研究するワーキンググループの設立が合意され、2006年には2回の中間報告を行っている。

そして2005年には欧州委員会は一連のプランの中で法人所得税の共通化を4年以内に提案することを表明した。この共通連結法人課税（Common Consolidated Corporate Tax Base）とよばれる課税方式は域内において課税標準を統一化し、所得計算を共通化し、連結ベースでの課税標準を一つの国に申告しそれを配分するというものである。（4参照）

(4) クロスボーダー損失

親会社の利益と域内の別の国の子会社で生じた損失との相殺を否定する制度については、EC条約の設立自由の原則との整合性についてマークス＆スペンサー事件を通じて大きく議論された。(3－(1)参照)

1990年に欧州委員会は他の加盟国に所在する支店及び子会社の損失の取扱いに関する指令を提出したが、承認されるに至らなかった。2005年12月に欧州司法裁判所はマー

クス＆スペンサー事件において、子会社の存在する加盟国において生じた損失がその加盟国で相殺できる可能性がない場合には、親会社の存在する加盟国においてその損失を相殺することができるとしている。直接税制度は各加盟国の権限内にとどまるもののその権限はEC法の範囲を超えてはならないというこの判決により欧州司法裁判所はクロスボーダー投資に対する課税障壁を取り除くことによる単一市場の創設を明確にしている。

EUのセミナー風景

（5）有害な租税競争及び許容できない優遇税制

世界的な金融自由化と情報技術の進歩は経済の飛躍的なグローバル化をもたらし、ECの域内でも外国からの企業誘致を目的に税の引き下げ競争が繰り広げられている。企業側から言えばいわゆるLaw Shoppingの問題であるが、技術革新と電子商取引の発展により企業の浮動性が高まることにより、税制の相違が事業決定の重要な要件となっている。特に所得の移転が容易な金融・サービスの分野は税制上有利な国への資本移動が活発に行われることとなる。従って移動しにくい労働に対する税負担が相対的に高くなるというひずみを産み出すこととなる。国側、特に有力な資源や産業を持たない国々は自国内への資本誘致の促進、国外への流出を阻止するため、対抗上、税制上の優遇措置の積極的提供をせざるを得なくなる。このような租税競争が課税ベースを減少させ、租税国家の基盤が侵されることとなる。

有害な租税競争とは何かについて明確な共通理解や基準はないが、租税競争の結果①税収不足を招き公共・福祉サービスの質を低下せざるを得なくなり、②企業側の投資決定が税制上の要因に大きく左右されるため資源配分に歪みが生じ、③国内の民主的・政治的な配慮で決定されるべき租税政策が対外的要因、市場の動向によって過大な影響を受けることとなるといった否定的な結果をもたらすものが一般に有害な租税競争と表現される。

経済財務閣僚理事会は1997年12月に有害な租税競争をなくし、また加盟国がそのような租税制度を導入することを防止するパッケージにつき合意に達し、1998年から5年以内に有害な租税制度をなくすことが決定されたが、具体的には何が有害な租税制度

であるかは合意に達せず、この取り組みは停滞することとなった。

前述のパッケージとは別に、1998年11月には、欧州委員会は直接税の分野における「許容できない国家補助（Unacceptable State Aid）」に関する声明を出している。2001年には、欧州委員会によりオーランド島の自家再保険レジーム、フランスのHQ、物流センター等が許容できない国家補助とされた。さらに2003年３月には、欧州委員会はベルギーのコーディネーションセンター、オランダのグループ金融レジーム等について2010年までに廃止すべきとしている。これについてベルギーは許容され得る新たなコーディネーションセンター制度を準備していたが、自己資本に対して一定の利息の支払いを認定して控除するみなし資本控除制度が2004年８月に導入されたため、新制度の採用は見送られた。1998年欧州委員会は、一定の所得に対して10%の低税率（通常税率は32%）で課税するアイルランドの国際財務サービスセンター及びシャンノン空港保税ゾーンの制度を許容できない国家補助と指摘した。また、製造所得に対する10%の低率課税についても、有害である可能性が指摘されていた。これを受けてアイルランド政府は、欧州委員会と協議の上、アイルランド全体の税率を2003年1月より事業所得（trading income）に対して12.5%、非事業所得（non-trading income）に対して25%とし、IFSC及びSCAZの特別制度は移行期間を経て廃止すると1998年12月に発表し、実行され現在に至っている。これは、EUの「許容できない国家補助」の議論は一定の成果を収めたと言えるが、有害な租税競争の議論においては、このアイルランドの低い税率を有害であるとしてその導入を防止することはできなかったと結論づけることができると思われる。すなわち何が有害であるかの基準についての合意がいかに難しいかが証明されたということであると思われる。このアイルランドの税率の引下げが、EU及び全世界的なさらなる税率の引下げ競争の一因となっていることは明白な事実であろう。

(6) 法人税率

EC法においては直接税の明文規定はないことは前述しているが、法人税率については1990年代に欧州委員会のルディング委員により30－40%にすべきとの答申が出されている。この答申を含め様々な勧告・指令が提案されたが実際には実行するまでには至らなかった。EU全加盟国の最近6年間の法人税の動きは次ページに示すようにすべての国の税率が低下している。これはドイツ等の高税率国の企業が数多く低税率国へ拠点を移動したことにより、高税率国の産業空洞化を招き、税負担を引き下げざるを得なかったことが大きな要因である。税比較には課税標準の決定方法、特別減税他色々な要素があるので税率だけでは判断できないが税率競争の一端が数字として表れていると思われる。

表　法人税率一覧表

Rate（%）

	Country	2003.1.1	2004.1.1	2005.1.1	2006.1.1	2007.1.1	2008.1.1
1	Austria	34	34	25	25	25	25
2	Belgium	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99
3	Bulgaria			15	15	10	10
4	Cyprus	15	15	10	10	10	10
5	Czech Republic	31	28	26	24	24	21
6	Denmark	30	30	28	28	28	25
7	Estonia			24	23	22	21
8	Finland	29	29	26	26	26	26
9	France	34.33	34.33	33.83	33.33	33.33	33.33
10	Germany	39.58	38.29	38.31	38.34	38.36	29.51
11	Greece	35	35	32	29	25	25
12	Hungary	18	16	16	16	16	16
13	Ireland	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
14	Italy	38.25	37.25	37.25	37.25	37.25	31.4
15	Latvia			15	15	15	15
16	Lithuania			15	15	15	15
17	Luxembourg	30.38	30.38	30.38	29.63	29.63	29.63
18	Malta				35		
19	Netherlands	34.5	34.5	31.5	29.6	25.5	25.5
20	Poland	27	19	19	19	19	19
21	Portugal	33	27.5	27.5	27.5	25	25
22	Romania	25	25	16	16	16	16
23	Slovak Republic	25	19	19	19	19	19
24	Slovenia	25	25	25	25	23	22
25	Spain	35	35	35	35	32.5	30
26	Sweden	28	28	28	28	28	28
27	United Kingdom	30	30	30	30	30	28

KPMG's Corporate Tax Rate Surveyより　抜粋*5

(7) EUにおける法人税調和への取組

①背景

ア　法人税の調和の必要性

市場統合・通貨統合が実施され、域内の財・サービスのより自由な取引が可能となった現在、次に問題となるのは域内の社会保障費や税負担のEU加盟各国の相違である。国際的な取引を行う企業等が公共サービスを享受しながら租税回避活動により応分の負担を回避する余地を残す事は租税負担の公平性の原則ないし担税力に応じた課税の原則の崩壊につながり域内の自由な競争を歪め健全な発展を阻害する。現在ではこの税制調和が今後取り組むべき重要な課題となっている。

イ　税制調和が困難な理由

欧州委員会は1996年の「EUの税制のあり方の報告」の中で、 税制調和の遅れの原因は「意思決定における全会一致の法則」と「総合的なビジョンの欠如」にあると指摘した。直接税の調和の遅れの背景としては、第一に、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、国家主権の喪失に対する各国の抵抗が強いことがあげられる。第二には法人税制の調和に関するEU条約上の根拠がはっきりしていないこと、そして第三には加盟国の多くが福祉水準等をふまえて異なる税制を保持する事は正当であると考えていることであり、第四には最終あるいは理想モデルがはっきりしていないこと、第五には法人税の位置づけが曖昧で多国籍企業の所得税の配分も技術的に難しいこと等が税制調和を阻害する大きな障壁となっている。

②EC条約（税制に関するアムステルダム条約）の税規定

過去の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条約の税規定上の相違から間接税と直接税の調和化では進展に大きな差が生じている。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）があるが、直接税の調和について特別に言及している条文は見当たらず、第94条（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できる。）、及び第93条（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。）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。いずれにしても税制に関する二次立法の制定は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になっていたことは明らかである。

(8) 直接税調和の経緯

①Rome条約（1957）

第99条において間接税の統合を規定しているのに対し、直接税の統合については明確な言及がなく第67条において加盟国の資本移動の自由化をうたうことにより直接税の調和を示唆している。

②New mark報告（1963）

法人税の改革についての初めての意見書。ニューマーク委員会は正式には財政・租税委員会でありこの報告は租税負担率、財政構造租税構造の調整等広く検討している。その中で極めて簡単ではあるが共通法人税制についても触れている。法人税を西ドイツの配当課税方式の法人税制をモデルとして統一することとし、その際には留保部分

約50％、配当部分15〜25％の税率による二重課税制度を共通法人税制とすることを提案している。

③Van-Demtempel報告（1970）

国際的二重課税の救済措置が的確に規定されていれば、居住者による国内、国外いずれの投資に対しても立地中立性が維持される、とした分離方式を提案。

④EC共通税制指令案（1975）

ア　法人税率

留保・配当を区別せず一本の税率とし、通常の税率は45％以上65％以下にすることを提案。

イ インピュテーション方式

受取株主が居住者であり、かつ税額控除額をグロスアップした受取配当額が課税所得として算入されて課税されているときは、法人税をグロスアップした配当額に対して通常の税率をかけて算出した法人税額の45％以上55％以下の税額控除が認められる。

⑤ルーディング委員会報告書（1992.3）

企業税制の調整に向けて勧告を行ったもの。

ア　企業の生産活動の立地決定にとって租税は重要な要因であり、加盟国間の法人税の差異によって生じる重要な歪みが存在していることを資本コストという概念を用いて分析している。各国の資本コストを計算することで、法人税率と課税標準の共通化の影響を調べている。

イ　EC内部で自由で公正な競争が行われるためには最低限のルール作り（税率の調整等）が必要なことを提案している。

ウ　二重課税を除去するための手段の実施時期を三段階に分類している。

⑥税制パッケージ（1997.12）

EU加盟各国は有害な租税引下げの競争を除去すべく、税制調和に向けての議論を重ね1997年12月にはEU経済財務相理事会において，欧州委員会はいわゆる「税制パッケージ」を提案した。次の３点の指令案が柱となっている。

ア　有害な租税競争を抑制する為の行動指針の策定

節度のない租税引下げ競争が経済に歪みを引き起こし、EU内の課税ベースを漏出させる恐れがあるとして議論が重ねられ、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経過措置の取り扱いが盛り込まれた。

イ　個人の非居住者に対する利子所得課税のあり方

他のEU加盟国に居住する個人の非居住者の利子所得課税について源泉国で源泉徴収を行えば課税は確実に行えるが、源泉徴収を行わない国があればその国に資本が集積しその国の経済の比較競争力が向上する。居住国で課税しようとすると源泉国での利払いの事実の把握が難しく加盟国でないスイスのように守秘義務を売り物にしている国との間で競争力が低下しないかという危惧がある。こうした制約のもと議論が進み、まず当初欧州委員会は源泉徴収・情報提供のいずれかを義務づける「共存方式」をうち出していたが2000年６月の欧州理事会では将来的にすべての加盟国が情報交換を行うこと、居住地国への適正な歳入移転、米国等第三国にも同様の制度の導入を交渉する等の方針の合意が見られた。

ウ　親子会社間の利子ロイヤリティの免除

二重課税を防ぎ，域内国における企業間の協力を円滑にするため、異なる国に存在する親子会社間の利子・ロイヤリティの源泉徴収を免除する指令案。資本輸入国については、源泉徴収税収の重要性に鑑みて猶予を与え直ちにはこの指令を適用せず、移行期間を設けることとなった。

⑦「税制による障害のない域内市場に向けて」の報告書（2001）他

欧州委員会は，EU閣僚会議の要請に応え、域内の法人税を調査し、租税障壁を浮きぼりにし，その租税障壁の排除のため二方向の提案を行っている。ひとつは短期・中期の目標としての既存の障壁の解決、いまひとつは、根本的な解決策としての「域内の課税標準を同一にするCCCTB」の提案である。

(9) 今後の展望

①ソフトアプローチ以外では前進できない全会一致原則と３つの歪みの存在

通貨の統一、移動の自由はなったものの、EUの域内に、ア複数の国家の税制が現実に並存し、イ複数の国が独自に税制立案する現状、ウ税務当局が複数存在という３つの要素が問題解決を困難とする根本原因ではあるが、そのうえ今回３項目をひとまとめに税制パッケージにしたことが、他の項目への不満を言い訳として議論全体が暗礁に乗り上げるリスクがあり、また政府間協議に焦点を当てた結果、密室の議論ではないかという批判もある。そして一番の問題は税の調和に関する規定作成が全会一致原則によらねばならないことである。したがって強権的なあるいは多数決の論理は成立せず劇的な早期の解決方法はあり得ない。

②理事会以外のチャネルの可能性

ア　欧州司法裁判所の判例

欧州司法裁判所の否定的な判例が重みを増してきている。すなわち判例はすべて

公開されているので各メンバー国と納税者が参照できることによりEU法の直接的影響は欧州司法裁判所により確立されたと言える。

欧州司法裁判所は欧州共同体条約に基づいて判断しその欧州共同体条約は域内競争の観点から、商品移送の自由、労働者移動の自由、会社設立の自由、サービス提供の自由、資本移動の自由を保証すると共に国籍を理由とした差別を禁止している。これらの基本的自由原則に照らし、特定加盟国の税務上の規定が企業活動の自由を損なっていないかという判断にかかわるものが多く含まれる。実際には欧州司法裁判所は，具体的な提訴があったときにEC法に依り判断するのであるが、例えばインピュテーション制度の廃止（予定法人税の廃止）やグループ控除の見直しなどその影響は大きい。

イ　国庫補助規制

有害な租税競争については、EC条約の国庫補助（State Aid）規制の観点から欧州委員会競争総局が介入できる。その発動基準は、ⅰ受け手が本来負担すべきコストを軽減する便宜を与えられていること、ⅱそれが国家又は国家の財源から与えられていること、ⅲ加盟国間の競争や交易に影響を与えていること、ⅳ特定の生産・行為のみを優遇するための特別措置であること、となっている。

ゥ　限界

欧州司法裁判所の判例や国庫補助規制の適用はその前提とするところが域内の競争の観点であるので、必然的にすべてがそれぞれ個別に是非が判断されるものである。税制としてはその消極的な反射的利益を受けるにとどまる。

③欧州法人税制の理論的方向性

ア 理論的選択肢の例

a　EU法人税の創設

EU諸国間で共通の税率と課税ベースを定めた法人税制度の創設は中立的で効果的な税制となると思われるが税収はEUレベルで管理されることとなり各国の主権の侵害、課税機関の肥大化等が予想され各国の政治的抵抗が予想される。

b　EU課税所得分配制度

EU諸国間で課税ベースの算出方法について計算し、課税所得を一定の公式に基づき各国語とごとに配分し、各国が定められた税率で課税する制度であるが、この方法では移転価格税制等、EU各国間の複雑な問題を簡素化することができるが、各国の課税ベースの統一化、所得を分配するための公式確定等の困難な算定と交渉を伴う。中期的にみてEUの政治能力・管理能力を超えている。

c　本店所在国課税制度（HST）

方向性としては国際調和ではなく各国制度の相互認定が基本であるが、多国籍企業の本店所在国の法人税制度に基づいて、EU域内のすべての課税所得を算定、配分し各国独自の税率で課税する制度である。この方法は課税制度の統一を要さないことから実務的には実現性の高い方法である。しかしながらEU諸国間の課税ベースと税率の調和がある程度は不可欠であり、フォーミュラ作成や税務執行等の検討も難しく、あくまでも過渡的な制度でるといえる。

d　法人税の廃止

法人税を廃止し、付加価値税で財源を確保する方法であり、 国際課税問題が一掃される。懸念材料としては政治的な意味で各国の同調がかなり難しく非現実

的であるといえる。

イ　技術面の検討の必要性

27のメンバー国それぞれの国情の違いがネックになり、技術面、政治面双方から上記選択肢のいずれも最上と言えず、現状では大きな課題が残されている。改善策を見出す努力を続ける一方、多少の配分の不公平については問題にしないと言う共同体意識の形成が待たれる。

④アドホックな協調か総合的調和か

ア　税制調和・協調に対する悲観論・不要論

a　スレムロッド（ミシガン大学教授）の悲観的見方によるとメンバー各国が主権を手放すことはなく、目標とする具体的なモデルの設定は各国の意見の相違により困難であり、課税ベース・会計制度の統一も難しく、異なる税制の存在に不満を言う多国籍企業も相違を利用した利益の享受に満足しているのであるから税制調和は無理であるとしている。

b　クルグマン教授（MIT）、ボールドウィン教授（ジュネーブ国際問題研究所）のように、域内の企業立地条件に地域格差が当然あるので地域ごとに税負担が異なる状態のほうが経済厚生は高くなり、又適度な租税競争の存在が税負担の抑制を通じて政府の増大に歯止めをかけることができるといった自由主義的な調和不要論の主張もある。

イ　議論の進め方について

現実経済の流れは速く、差別やゆがみがあれば企業の経済行動もそれに従い動くので、その差別・ゆがみを修復していく過程で税制の調和が実現するという流れが現実的で常識的であると同時に、困難ではあるがやはり中長期的な欧州法人税制の在り方を繰り返し模索するという作業も大切な調和の道程である。総合的な「調和」とアドホックな「協調」との両輪で最終的なEU全体の直接税の調和が図られていくであろう。

（10）我が国への示唆

これからますます企業活動が国際化する流れの中で、EUの深刻な税制議論は我が国が複雑な国際課税を学ぶ上で示唆に富んでおり、単にEU共同体の地域的な問題と捉えずに国家間の税制調和・協調のケーススタディとして学ぶべきことが多い。

我が国は現在、税収が伸びず国家財政は厳しい状況にある。しかしそういう状況下にあっても、 海外に目を向けて、 国際協調と同時に他国との比較競争力での勝利を目標として、法人税率の引き下げ、時価法の導入、連結納税他、税制度改革に我が国も取り組んでいる。税制の改革には他国税制度の研究と企業行動の研究が必須でありそして世界経済の動きにも敏感であらねばならないが、とりわけEUの動向は世界の税制にも多大な影響を与えることは必然であるので、その税制調和の動きを注視しつつ、日本が世界の動きに遅れることのないよう、国際課税の枠組作りに参画していくことが必要である。

（平野　光代　担当）

（参考文献）

1 「EU法実務篇」　庄司克宏編　岩波書店2008年
2 「EU世界を読む」　小倉襄二他編　世界思想社2001年
3 欧州税制改正の最新動向　INTERNATIONAL TAXATION Yol.27 No.3　KPMG税理士法人
4 「KPMGニューズレター（海外情報）」2006年1月
5 「有害な租税競争と国際租税協調（論文）」　鶴田廣巳著
6 EUにおける法人税調和の動向　SRIC REPORT 2001.6 Vol.6 No.3　藤井恵著
7 EUの税制及び最近のEUの判例　租税研究　2007.12　ケース・ヴァン・デル・ヘルム著
8 欧州における法人税調和・協調の現状と今後の展望　国際税制研究　No.6　藤城眞著
9 欧州視察団報告書　東京税理士会　1992　SEP
10 欧州税制調査　ETRO ユーロトレンド　2002.3
11 税制調和に取り組むEU　田中友義　ITI季報 Spring2002/No.47

直接税担当の各氏

6　法人税の課税統合への課題、問題点

EUにおいては、加盟国統一の法人税制を設けるのではなく、各加盟国の税制の調和に重点が置かれている。又、税制は各加盟国の国益に係わる重大な事項であるため、EUでは、全会一致制度を採っている。このためEUの税制調和への進展がなかなかみられないのが実態である。2000年10月欧州委員会は「税制による障害のない域内市場に向けて」と題する報告書を発表し、今後の法人税制の統合に関するビジョンを示し、域内市場における税制上の障害を排除するための政策を示した。

(1) 税制上の障害排除を目的とする政策

①二重課税防止―EU版モデルの租税条約

2つ以上の加盟国に設立された関係会社間の移転価格に対しては、各加盟国の税務当局が別々に移転価格税制を適用し、結果的に二重課税が発生するケースが増加している。このような事例が生じた場合には、加盟国間においてもOECDモデル租税条約に準拠した既存の租税条約に従って二重課税の解消を図っている。EU加盟国間で締結している二重課税防止条約は約97に上り、条約により規定が異なる等複雑である。このため、EU統一の二重課税防止条約導入の必要性を示した報告書を発表するとしている。さらに将来、EU版のモデル租税条約に発展させるとしている。

ア　移転価格税制の趣旨

移転価格税制とは、独立企業（資本や人的に支配関係にない企業）間で取引される価格（独立企業間価格）と異なる価格で関連者（資本や人的に支配関係にある外国会社）と取引が行われた場合、その取引価格が独立企業間価格で行われたものとして課税所得金額を算定する税制である。移転価格税制に基づき課税された場合、一時的に国際的二重課税が発生する。この国際的二重課税の排除を目的として協議（これを「相互協議」という）を行う。当局間で相互協議が合意されると、課税国及び相手国は、合意内容に基づいてそれぞれの国外関連取引当事者に対して減額更正等の処分を行い二重課税の排除を行うが、これを「対応的調整」という。

イ　二重課税防止に関する仲裁規定

クロスボーダー取引で二重課税が生じた場合、対象取引が租税条約締結国間であれば納税者は二国間相互協議（Mutual Agreement Procedure：MAP）を申請することができる。MAPでは、両国の権限ある当局が二重課税排除の合意のため努力する義務を負うが、合意する義務までは負わないため、両国当局の意思が著しく対立する等MAPが成立しない場合がある。MAPが決裂しても最終的に第三者による仲裁制度があれば、二重課税が排除され、納税者の多大な損失は回避できる。EU仲裁規定に基づき、同協定を批准したEU加盟国間の移転価格課税問題については、仲裁制度が適用され、関係各国当局は二重課税解消のため合意する義務を負うことになった。米国も対ドイツ、対ベルギーとの租税条約改正時に、仲裁規定を追加した。

加盟国間の移転価格税制の統合に関する指令その他の法令は存在しない。従って各加盟国は自国の移転価格に関するルール、レギュレーションや実務を適用することができる。EUはジョイント移転価格フォーラムを設立して加盟国における移転価格の適用方法のあり方を検討しており、特に多くの異なる加盟国において事業を行う多国

籍企業のコンプライアンス上の負担を軽減する方法を検討している。また欧州委員会は、行動規範に関する提案を行いこの提案は2006年６月27日に承認された。

②欠損金の取扱い

EUは、欠損金の取り込みについて、国内における支店の欠損金を取り込むと同様に国内の子会社についての欠損金も同様に取り込むことを求めている。また、域内における子会社、支店についての欠損金の取り込みをすることも同様であると考えている。欠損金の取り込みの一番のポイントは、何時、欠損金を使えるかということで、タイミングの違いはキャシュフローに大きな影響を与える。現実に現金は赤字が出ている一方で、税金は先払いするからである。欠損金の取り込みの問題は、企業の海外投資の意思決定に影響を与えることとなる。企業の投資が国内にのみ向いたり、あるいは、赤字を吸収できる体制が整っている国に対してのみ投資をするということになる。

ア　オランダの場合

欠損金の繰越期間については９年間に制限され、欠損金の繰戻還付については１年間に制限されている。税務上の「金融持株会社」に該当する場合には、欠損金の繰越は制限される。つまり、金融持株会社に該当する年度において生じた欠損金については、金融持株会社に該当する年度において生じた課税所得に対してのみ相殺する事が可能である。当該欠損金の控除を主目的とした恣意的に創出された金融所得については、租税回避防止規定が適用される。

イ　ドイツの場合

法人税の課税にあたり、欠損金は一定の条件の下、他年度の利益と相殺される。欠損金の利益相殺制限の前提条件として、従来は、法人の法的な同一性だけでなく、経済的な同一性も要求されていた。新規定では、5年以内に直接あるいは間接的に25%を超える持分譲渡がある場合には、その比率に応じた欠損金の相殺権が喪失し、50%を超える持分譲渡の場合には欠損金の100%が相殺不可能となる。

EUセミナーの風景

ウ　スペインの場合

法人の欠損金繰越期間はそれが発生した翌年度より15年間にわたり繰り越すことが可能である。

エ　英国の場合

欧州税制の動向（英国の部を参照）

③優遇税制措置

ア　実態

EU加盟国を含めた各国は近年、自国への企業誘致を図るため、税務上の優遇措置を打ち出している。各国が競い合って打ち出す優遇措置の結果、本来中立性が求められる税制がゆがめられたとの見方が多い。EUでは域内の自由競争維持の観点から、ある特定の業種に対する直接的な優遇措置を禁じていることから、2014年までに、すべての優遇措置を廃止する方向にある。

イ　各国の対応

・英国

英国の非居住者が得たキャピタル・ゲインは非課税という優遇税制は事業目的でない場合に適用される。この優遇税制は、近い将来も継続される見込みが高いと考えられる。キャピタル・ゲインに対する源泉税がないためキャッシュフロー上有利である。二重課税が発生しないため、外国税額控除を計算する必要がない。

・スペイン

スペイン領カナリア諸島における優遇措置は、歴史的、地理的な背景に大きく由来している。スペイン本土とは、完全に異なる税制度が保護されている。この固有税制は将来も維持される見込みである。

・アイルランド

アイルランドは種々の投資優遇措置等により、外国企業の投資を受け入れ、雇用を創出することでめざましい発展を成し遂げてきた。

・ドイツ

2001年１月１日に税制改革が施行された。産業立地条件の改善を図るもので、所得税・法人税の引き下げと課税ベースの拡大をおもな内容とする。ドイツ企業の競争力の向上と産業立地の増加を期待する声が多い一方、中小企業にとっては、相対的に不利なものとの批判もある。2008年度分納税申告より法人の事業所得に対する実効税率は30％以下に引き下げられる。法人税については現行の25％から15％へまた営業税の基本税率については事業所得の５％から3.5％へ引き下げられることが予定されている。

・フランス

法人向け減税の主なポイントとして法人税付加税の段階的撤廃と中小企業を対象とした軽減税率の導入の２点をあげているが、産業界、与野党内でも、実施中の減税プランでは不十分として、抜本的な法人税改革を求める声が強まっている。

・イタリア

ここ数年、イタリアでは法人所得税について他のEU諸国と同じ水準に近づける試みが行われてきている。高い税率、複雑な税制度等外国企業のイタリア市場への進出意欲を減退させる大きな要因となっている。国内企業の事業展開にも障

害となることもあり、政府は税制上の優遇措置を講じた。欧州連合の加盟国として、イタリアも例外なく様々なEUの規制及び判例法の対象となっている。

・オランダ

投資国として優遇税制を拡大するための資本税の廃止を2006年1月1日から適用開始する。

(2) 欧州税制改正の動向

①英国

欧州司法裁判所（ECJ）の税務判決に対し英国政府は、英国税制改正に対し速やかに反映させている。直接税については、依然EU加盟国各国の権限内に留まるものの、各加盟国はEU法に反しないようにその権限を行使しなければならないという立場がより明確にされた。近年の英国の税制改正は、EUの流れにそった形になってはいるが、実際の運用面においては、適用条件に制限が多いため、課題も多く残されている。

ア　マークス＆スペンサーの判決

欧州司法裁判所（ECJ）の判決を受けて英国は2006年度税制改正を行った。

a　英国居住法人である親会社または英国子会社は欧州経済共同体（EEA）居住子会社についても、その有する損失について、一定の条件を満たす場合、利益との相殺が可能となった。

b　EEA所在の子会社または恒久的施設の損失を対象とするグループリリーフについては、その濫用を防ぐため、租税回避行為防止規定の適用対象とされた。
(3-(1)参照)

イ　キャドバリー・シュウエップスの判決

キャドバリーグループは、製菓、飲料メーカーである英国法人のキャドバリー・シュウエップス（親会社を中心とする多国籍企業である。訴訟時点において、海外のグループ会社は同じく英国法人であるCSO社を介して、親会社が間接的に保有していた。当該グループ会社には、CSTS社及びCSTI社の2社のアイルランド金融子会社が含まれ、両者は共にダブリンの国際財務サービスセンターに設立され、低税率が適用されていた。英国税務当局は、CFCルールの免除規定はCSTS社及びCSTI社に適用されないという見解を示し、両者をCFCルールの対象法人として取り扱うよう主張した。これによりCSO社はCSTI社の利益について、英国における合算課税の適用を受けるものとして1996年の申告に関して8,6百万円ﾎﾟﾝﾄﾞを支払うことを要求された。親会社及びCSO社は、英国のCFCルールはEU法、特にEC条約第43条の「設立の自由」に違反しており、CSO社に合算課税を適用すべきではないと主張し提訴した。

欧州司法裁判所（ECJ）の判決を受けて、CFCルールに関して下記の3点に関する改正が公表された。

・EEA地域におけるCFCの適用減免規定

EU法に沿った規定となるように一定の要件を満たした場合に課税所得の減額を求めることができるようになった。

・事業活動基準の適用に関する変更

CFCの活動のすべて又は殆ど全てを担当する権限を持つ十分な従業員がその事業に従事している必要があるという条件が新たに付け加えられた。

・公開企業基準の廃止

　公開企業基準が廃止されることになった。(3-(3)参照)

上述２件の判決は、共に英国税制がEC条約の設立自由の原則に反していると評決され、英国税制改正の直接的な要因となり、他の欧州諸国の税制改正にも影響を及ぼしている。

②ドイツ

欧州司法裁判所（ECJ）はEUに基づく「基本的自由」を判決に適用し、税制上の差別的取扱いを排除する形で、EU各国の税制調和を促進してきている。ドイツにおいてもEU法は税制法源の大きな要素になっている。

ア　マークス＆スペンサー判決

この判決によるドイツの連結納税制度（オーガンシャフト）に対する直接的な影響は比較的小さいと思われる。当該規則が原則的にEU法に基づく自由を制約するものかもしれないが、グループ内の利益と損失を通算するだけでなく、損益移転契約に基づき、親会社が子会社の業績を無条件に吸収し、会計上もそのように認識する制度である。ドイツの連結納税制度がEU法に適合するか否かの判断は、当該問題が欧州司法裁判所（ECJ）に直接提訴される場合になされるであろう。

イ　キャドバリー・シュウエップスの判決

ドイツ税務当局は、2007年１月９日に一定の条件下でEU及びEEA域内の子会社に関しては、CFCルールを適用しないという新しいガイドラインを公表した。

ウ　Keller Holding の判決

欧州司法裁判所（ECJ）は海外で支払われた配当に係る経費の控除（損金算入）を認めないドイツ法人税法の規定は、EU法の下に保証された「設立自由の原則」に合致しないという採決を下した。

ドイツ税制への影響

配当所得は、その源泉地が外国か国内かに係らず免税であるが、配当の５％相当額を免税所得に関連した費用とみなして控除不可としているため、当該判決が現行ドイツ税制に与える影響はない。

EUのセミナー風景

エ　SEVICの判決

欧州司法裁判所（ECJ）はドイツの登記裁判所は他のEU加盟国の企業との合併の商業登記を拒否できないという決定を下した。将来はドイツにおいても、他のEU国と関連する組織変更（合併、分割等）が可能となる。又税務的にも国境を越える組織変更に関し、法規が整備されることとなった。

オ　ランクホースト－SAスタインフルトの判決

欧州司法裁判所（ECJ）は外国親会社からの融資に対してのみ適用されるドイツ過少資本税制は設立自由の原則に反するとの判断を下した。

この判決の結果ドイツは自国の過少資本税制をクロスボーダーローンのみならず国内ローンに対しても適用するよう改正を行った。2008年以後、法人税法上の利子の損金算入に関する抜本的な改正も行われた。

③フランス

ア　移転価格税制

フランス税務当局（FTA）は移転価格問題を含む国際課税問題を最重要課題として取り扱うようになってきた。FTAは、中小企業を対象にガイドラインを発行したばかりである。現在フランスでは、移転価格の同時文書の作成義務がない。しかし非公式な情報によるとEU移転価格文書化構想を念頭に、新たな規制の草案に取り組んでいるとのことである。

イ　租税回避行為に対する特別規定の改正

a　フランス系企業に支配されている外国子会社等に対する税法（CFC）

外国企業又は法人組織が、所在地国で実体を持って行う実質的な事業活動から所得を稼得している場合にはCFCの適用はない。

b　フランス過少資本税制

新ルールは「関連会社」に適用される。関連会社とは、２つの会社は、２つのうち１つが直接または間接に50%以上他方の資本を保有する場合、又は事実上他方の会社を支配する場合、若しくは、第三者により直接又は間接にその２つの会社の50%以上の資本を保有される場合又は事実上支配される場合に「関連会社」とされる。フランス親会社も改正により過少資本税制の対象となることになる。中小企業の多くは新過少資本税制の影響を受けないと予想される。

ウ　多国籍グループ企業にとってより安全な環境への改正

a　恒久的施設の税務ルーリング手続き

フランスが租税条約を締結した国の居住者であること、会社を設立することなくフランス国内で事業活動を行う意思があること。個別ルーリングの要請にあたっては、全情報を提出しなければならない。

b　相互協議及びEU仲裁協定

相互協議は移転価格課税のみを対象にしているわけでなく納税者が遭遇する法律上及び経済上の二重課税の解消も対処得としている。EU仲裁規定は、移転価格のみを扱うものである。

④オランダ

オランダにおいても、欧州司法裁判所（ECJ）の判決の多くがオランダの法制度に影響を与えている。

ア　ボーザルの判決

オランダの子会社がオランダの親会社から受けた融資や投資のための借入に係る利子の損金算入を認める一方で外国子会社への投資のための借入利息については当該子会社がオランダにて課税対象となる所得を稼得しない限り損金算入を認めないとするオランダ税法上の規定は、「設立自由の原則」に反しているとの判決を下した。これを受けてオランダは原則として利子の全額損金算入を認めた。不正防止規定、過少資本税制も導入した。(3-(2)参照)

イ　マークス＆スペンサーの判決の影響

EUに所在する子会社に対してもクロスボーダーの欠損金の通算を認める措置を導入した。

ウ　キャドバリー・シュウエップスの判決の影響

CFCルールを導入すべきか、濫用防止規定がEU法に沿っているかといった論点に焦点が当てられた。結果は、CFCルールの導入より、低課税国への投資参加に対する特別税制を導入した方が適していると判断された。オランダ税法は国外の投資家に対して、オランダを投資先としてより魅力的にすることに重点をおいてきた。又日本の実業界の関心に十分配慮し、実業界の関心を考慮し続けることが公表された。オランダ゛における法人税率の減少は、日本のタックスヘイブン対策税制を視野に入れつつ考慮されることになるであろう。EU法の要求を満たすためのオランダ税制改正が増えることが予想される。

⑤イタリア

ア　マークス＆スペンサーの判決の影響

クロスボーダーの損失についての議論が行われた。国内連結納税制度と全世界連結納税制度でその取扱いが異なっている。この点がEU法に準拠しているかどうかの議論の余地があるといえる。

イ　キャドバリー・シュウエップスの判決の影響

イタリアのCFCルールについては、対象となる例示であると考えられており、適用除外の規定も存在するところから、この判例の影響はあまり受けていないと考えられる。

⑥スペイン

ア　マークス&スペンサーの判決の影響

スペインでは法人税法上、海外子会社の持分価値が減少した場合、国内・国外を問わずその減損に対する引当金が控除可能であるため、当判決はスペイン国内法には影響がない。

イ　デンカビット判決の影響

フランスにおける海外への配当への源泉課税についても設立自由の違反とされた判決である。スペインの場合、配当の支払いに係る源泉税の免除の条件が出資比率15%であるのに対し、配当の受取に関しては5%の出資で課税の免除が適用されるため、配当の受取側を有利にする差別的な条件であるという指摘でポルトガルにおいても国外配当に対する不当課税があるとされている。

(野村　幸子　担当)

（参考文献）

1	欧州税制調査	JETROユーロトレンド
2	欧州税制改正の最新動向	KPMG税理士法人
3	EU・ドイツの税制視察報告	日本税理士連合会
4	欧州主要国の税法	税理士法人トーマツ
5	税制調和に取り組むEU	田中友義著
6	域内税制調和への取り組み	JETROユーロトレンド
7	EUにおける法人税調和の動向	（株）三和総合研究所

セーヌ川の風景

Ⅱ　間接税

1　EUの付加価値税の歴史的背景とこれまでの動向

ヨーロッパ諸国では、1946年にウインストン・チャーチルが「ヨーロッパ連合」を唱えて以来ヨーロッパの統一を求める声が日増しに高まり、1957年に欧州共同体（EEC）が発足した。基本理念として、物、サービス、人の自由な移動の確保が目標とされたが、なかでもヨーロッパ単一市場の実現は、最も重要な目標のひとつとして協議が重ねられており、単一市場実現するために通貨を統合し、統一した税制を導入することが不可欠であることが認識されてきた。

間接税においては、EEC閣僚理事会のVAT指令第1号が1967年4月11日の採決され、従来の累積型取引高税の廃止と付加価値税（Value Added Tax　以下「VAT」）の導入が決定された。さらに1977年にVAT指令第６号によって、現行制度の基礎となる、納税義務者や課税標準、税率などEU諸国における詳細なVAT基本課税ガイドラインが示された。しかし、当初から加盟国ごとに異なった税率が設定され、割増税率や軽減税率、ゼロ税率を設定することも認められていたため、加盟国間の税率格差が健全な市場取引をゆがめることになると問題視されており、また、将来の目標である事実上の国境廃止に向け、国境を越える取引に対してどのように課税するかが問題となっており、いかに各国の税制調和を図るかが課題となっていた。

1987年、欧州委員会は、この税制調和のために従来の仕向地国課税（付加価値税の課税が物品の消費がなされる国で行われるものとして、輸入品には課税されるが輸出品は免税となる日本と同様の課税方式）から原産地国課税（付加価値税の課税が物品の製造がされる原産地国においてなされるものとして、輸出品にも課税される一方輸入品には課されない課税方式）を導入することを提案した。この大胆な提案は、課税理論的に優れた政策であるとの評価がある一方で、各国のVAT税収の均衡を破るものとして加盟国から批判が相次いだため、1989年欧州委員会は、原産地国課税の方向性を留保しながらも、暫定的に仕向地国課税を当面維持することとしてこの提案を修正している。

EUの税制改正は欧州（官僚）理事会で決議されるが、全会一致が要件とされているため加盟国の利害が相反する場合には抜本的な改革をしにくい状況にある。

2　EUにおける現在の付加価値税

(1) 概要

現在EUにおいては、共通的なVATがすべての加盟国において適用されている。VATは、広範囲な消費を対象とした間接税で、常に事業者（納税義務者）にとって中立であり、個人の最終消費者のみが唯一の租税負担者であることが予定されている。原則として事業者によって行われるすべての取引に対して課税されるが、公共の利益の観点等から郵便・通信サービスや医療サービス、信用保証や保険などの取引については非課税とされている。

(2) 申告納税方式

納税方式は、課税事業者が請求したVAT（アウトプットVAT）からその前段階で購入した際に支払ったVAT（インプットVAT）を控除した残額を納付する仕組みがとられている。前述の非課税取引の場合、財貨やサービスの提供した側ではVATは課税さ

れず、また負担した側でも税額控除することができない。また、アウトプットVATからインプットVATを控除しきれない場合には、その控除しきれなかったインプットVATを繰越すことができる。

日本の消費税と大きく異なるのは、インボイス方式を採用している点である。インボイス方式においては、各事業者は、その定められた税率に従って財貨やサービスの価格にVATを上乗せし、これを表示したインボイスを購入者に送付すると同時にその売上に対するVATの納付義務を負う。一方購入者側では、その購入にかかるインボイスによってVATの税額控除をとることができる仕組みとなっている。

(3) 税率

現在のEUのVAT税率は、1992年の欧州理事会指令によって標準税率を15%以上（生活必需品などについては５%）とすることになっているが、各国の税率は統一されておらず、域内における公平な競争を阻害するものとして依然問題視されている。問題解決のためには、共通VAT税率にすることが望ましいとする意見はあるが、低税率を設定して企業を誘致する国がある一方、財政上の理由から高税率を設定せざるを得ない国があるなど、各国間の税制の考え方が異なり、統一化には至っていない。

(4) VAT不正

欧州におけるVAT税収は、各加盟国において平均して税収全体の20%に達しているが、近年VATの脱税が増加しており、その額はVAT税収の10%に達すると推計されている。

この税収ロスに対応するため、加盟国は、EU条約280条において不正に対応することを義務づけられているが、各国の執行状況は必ずしも十分とは言えない。現在、この域内間取引によるVAT不正を防ぐために有効なものとして導入されているのが、リバースチャージ制度である。

(5) リバースチャージ制度

リバースチャージ制度とは、域内供給および域内取得における一定の取引について適用されている制度で、取引にかかるVATについて、本来は販売者が税務署に払わなけ

ジェトロにて

ればならないところを購入者が払うこととした制度である。つまりこの取引では、課税取引であってもVAT加算前の本体価格のみで取引が行われるため、販売者はVATの納付義務を負わず、一方購入者側では、通常販売者へ本体に加算して支払うVATを、実質的に課税当局に納付することになる。

リバースチャージ制度は、既にVAT不正防止について一定の有効性が確認されており、現在、リバースチャージ制度を一般化し、適用取引を拡大することがドイツなどから提案されている。しかし、これによって他の不正リスクも懸念されている。リバースチャージ制度のもとでは本体価格のみで取引が行われるため、一般消費者が商品を購入する場合に、事業目的での取得を装いVAT 抜きで物品の購入を可能にしてしまうのである。これらの問題に対応するため、基準金額を超える取引に限定してリバースチャージを適用するなどの対策が検討されている。

3　EUの税制施行までの過程と組織

EUの主要機関には、欧州委員会、欧州理事会、EU理事会（閣僚理事会）および欧州議会などがあり、それぞれ下記の役割を担っている。

欧州委員会	加盟国より１人ずつ任命される計27人の委員で構成され、欧州条約の管理者として法案の提出や予算の管理を行う。
欧州理事会	加盟国の元首・首脳27人と欧州委員会委員長１人で構成され、EUの政治協力を含む将来の方向性を決定する。
EU理事会	加盟国を代表する閣僚によって構成され、議題によって異なる閣僚が出席する。加盟国の一般経済政策の調整を図り、共通政策に関する主要な決定を採択する。
欧州議会	直接普通選挙によって選出される785人で構成され、欧州委員会の任命を承認や年次予算案の採択や提出された法案の制定などEUの政策運営の監督機関として機能する。

EU法の法案発案権は、欧州委員会だけに与えられており、まず欧州委員会内で合意を得た後、COM documentsとして提案される。提案後は諸機関の諮問を経た後、EU理事会で採択され、その後各加盟国の国内法に組み込まれることになっている。最近では、2004年4月、COM（2004）260において、VAT不正に対処するため加盟国の情報交換の強化や人員を増員、さまざまな法的障害を除去するためますます努力すべき旨の具体的提案が、欧州委員会から行われている。

＊参考資料としてEU諸国のVAT一覧表を本章の最後に掲載

（天谷　徹　担当）

（参考文献）

1 税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法』中央経済社、2008.6
2 田中友義「税制調和に取り組むEU」『ITI季報』Spring 2002
3 沼田博幸「EUにおけるハイブリッドVAT制度」『租税研究』2008.1
4 日本公認会計士協会「電子商取引をめぐる課税上の取り扱いについて」2002.10
5「消費税引き上げのあり方」『MRI Monthly Review』2004.9
6 篠原正博「EU型付加価値課税と居住用不動産」

4　EU域内と域外間の取引

(1) 電子商取引に対するVAT課税の取り組み

最近になり、クロスボーダー取引に対するVAT課税が議論されるようになった背景のひとつは、従来は取引が品物という有形資産の移動を伴っており、その物品が国境を超える際は税関で把握され、そこで課税が行われてきたからである。それが、取引の補足が困難な電子商取引（Eコマースとも呼ばれる）の普及により、関税あるいはVATの課税漏れが生ずることとなった。特に、域外事業者から域内一般消費者への直接取引（B to Cサービス）の増大は税収ロスのリスクを高め、付加価値税が歳入の大部分を占める重要な税収源であるEU諸国にとって深刻な問題となっている。もう一つの背景としては、電子商取引の取引形態の特性にある。即ち、電子商取引は遠隔地にあるEU域外との取引であってもコストがかからず、サービス取引範囲を容易に拡大できる上、電子商取引は取引仲介業者を要しない。その為、EU域内業者が競争力を失い、市場にひずみをもたらす恐れがでてきたのである。

EUでは1993年にEU域内の国境における関税の課税手続きが撤廃されて以来、域外事業者から域内事業者への取引（B to Bサービス）については原則の「原産地課税」の経過的システムである「リバースチャージ」を機能させ、VATを輸入業者が自己申告により納めさせて、課税を確保しようとしてきた。しかし域外事業者から域内一般消費者への直接取引（B to Cサービス）については、現行法では課税対象となる電子商取引の範囲と種類の規定が明確でない上、販売者が販売国のVATを納税し、そのVATを販売価格に付加する「原産地課税」が充分に機能せず、これが現行の制度上の欠陥として指摘されてきた。

そこで欧州委員会は、電子商取引の課税関係を明らかにして、この制度上の欠陥を補うためのCouncil Directive（理事会命令）2002/38ECを2002年5月7日に決定し、2003年7月1日に導入した。このDirectiveは2006/58ECにより対象取引の修正等が加えられ、今日に至っている。この施行により、電子的媒体で一般消費者が受けるサービスは、そのサービス提供者のEU内の恒久的施設やサーバーの設置の有無にかかわらず、VATの課税対象となることも明らかとなった。即ち、インターネットを利用したソフトウェアの販売やアップグレード、ビデオゲームや音楽のダウンロード、オークションや情報処理等を含む、コンピュータ関連サービスの全てにVATが課税されることとなった。該当するEU域外事業者はEU内の一国を選択して、その国にVAT登録を行い、EU域内国の全サービス販売に係るVATをその登録国を通じて納税する。この１カ国での集約的な納税は、消費者の存在する国全てに事業者登録をすることが不要になった点で、EU各国と取引を行うEU域外諸国にとっては手続きの簡素化となったが、納税額はサービス販売をした各国の異なる税率に基づいて計算しなければならない為、いまだに手続きの煩雑さが残っている。

(2) 域外諸国がEU域内で支払ったVAT

EU域内では、事業者が居住国で支払ったVATがその居住国で受け取ったVATを超える場合には、その超える部分は還付、あるいは将来の納税額から控除できるよう手当てされており、「個人の最終消費者がVATの実質負担者」というVATの基本概念に合致するよう法律が制定されている。しかし、EU域内事業者がVATを登録しない国でVATを納税した場合には、その当該他国で納付したVATは居住国では控除ができず、還付も受けられない。この不平等を解消する為、VAT第8号指令（79/1072/EEC）が1979年12

月６日に施行された。この指令により、EU域内事業者は事業所登録をしないEU域内他国で支払ったVATについても、当該他国に還付申請を提出することにより、還付を受けられることとなった。更に1988年１月１日にはEU域外業者に対する税還付の不平等をなくす為に、VAT第13号指令（86/560/EEC）が施行され、還付申請を提出できる対象国の範囲が、EU域内事業者から、EU域内で事業拠点を持たず、VAT登録を行っていない全世界業者へと拡張されることとなった。ただしこれは、「相互主義」に基づいた措置の為、還付申請事業者の居住国においても同様の還付手続きが認められている国の事業者にのみ認められている。この申請をする事業者は次の条件を満たす必要がある。

①　事業者であること。その為一般消費者や非営利団体は申請出来ない。

②　EU域内の国においてVAT登録をしている事業拠点を持っていない。VAT登録していない支店や駐在事務所は申請を出来る場合がある。

③　EU域内の還付申請国で、課税取引となる役務の提供や商品、製品の引渡し等の商取引を行っていない。

　また、還付の対象となるVATは還付申請をする国における課税対象取引に基づくものに限られるので、国によって還付可能な費用項目や税率は異なる。さらに、申請は一定金額を超えたものしか受け付けられず、この基準ラインも国によって異なっている。

　還付申請の対象期間は１月１日から12月31日（英国は７月１日から翌６月30日）で提出期限は期間終了後６ヶ月以内となっている。還付金の支払は申請を出してから６ヶ月から１年以内が目安であるが、１年を超えるものもしばしば見受けられる。申請書にはEUの申請国内でVATを支払ったことを証する書類（通常は仕入れ業者が発行する請求書又は領収書）の原本と申請者の居住国で消費税の納税義務者であることの証明書（居住国の税務当局の発行したもの）を添付しなければならない。VATの還付請求が認められる経費の具体例は下記のとおりである。

①　展示会費用（見本市参加費用、会場賃借料、ブース制作費、コンパニオン代等）

②　広告宣伝費（広告掲載費、イベント参加費、広告代理店手数料等）

③　出張費（交通費、ホテル宿泊費、食事代等）

④　駐在事務所や支店の維持経費（事務所家賃、水道光熱費、電話代、消耗品購入費等）

⑤　業務委託費（弁護士・会計士報酬、市場調査費、不動産手数料等）

　なお、改めてここで、この指令により還付対象となる経費は、居住国においてVAT登録をした事業者が居住国の事業に関連したものを、EU域内において支払ったものが対象であることを、強調しておきたい。EU域外諸国からEU内諸国へ観光旅行のために訪れた一般消費者が、EU域内で物品を購入してVATを支払った際、出国時に還付申請をおこなうことによりVATの払い戻しを受けられることがある。しかし、これはここに掲げる13号指令に基づくものではない。輸出免税の規定によるものである。したがって、輸出と見なされない、ホテルなどの現地滞在費が還付対象にならないことはいうまでも無い。

＊参考資料として13号指令による還付申請書を本章の最後に掲載した。

（藤本　則子　担当）

（参考文献）

1　税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法』中央経済社、2008.6

2　海外法人税制参考資料集—欧州諸国（社）日本租税研究協会 2007.3
3　EUにおけるハイブリッドVAT制度（社）日本租税研究協会 2008.1
4　クロスボーダー取引と消費課税 -電子商取引への対応-　渡辺智之　2000.3
5　付加価値税(VAT)に関する国際的租税回避–ひとつのケーススタディ–藤本哲也2006.7

ジェトロにて

5　不正防止対策

(1) EUのVATの不正類型

EUのVATについて、脱税が行われる可能性の高い項目としては、課税売上の域外・域内取引の隘路を利用した問題と仕入税額控除におけるインボイスの不正利用が掲げられる。

課税売上の域外・域内取引の隘路については、いずれの国で課税売上を認識するかのかが不明確な取引、たとえば、実態の見えにくい電子商取引など、どこで役務提供が行われているか認識しにくい隘路をついて不正が行われるケースが想定される。

つぎに考えられる脱税方法としては、インボイスの不正利用が掲げられる。インボイス制度が導入されると、必ずといってよいほど問題となるのが偽インボイスの問題である。つまり、インボイスを導入している国で、大きな問題となっているのが偽インボイスの流通である。たとえば、EUで問題となっているカルセールスキームなどはその典型である（このスキームは国境をまたぐ取引を利用して、偽インボイスをもとに脱税を行うスキームである。これによる脱税額は推計値で1630億ユーロにもなる。詳しくは、西山由美稿「ＥＵにおける消費課税納税制度の簡素化、電子化に関する調査研究」（財団法人　産業研究所、2004年2月）15頁)。カルセールスキームは、取引の連鎖による不正なインボイスを利用した脱税スキームである。EUではこのカルセールスキームの不正に頭を痛めておりその対応が急務である（イギリス関税庁の調査によると、2004年から2005年度の付加価値税収入のギャップは113億ポンドにものぼり理論値との間に13.5%もの階差が出ていることになる。イギリス関税庁ホームページ「イギリス付加価値税のギャップ2005」)。

そこで、つぎにこのインボイスの不正利用に焦点をあててみたい。

(2) 偽インボイスと仕入税額控除

偽インボイスの問題は仕入税額控除のあり方にも影響を与える。例えば、納税者が偽のインボイスと知らずに、法形式上有効な偽インボイスを所持していた場合に、後日の税務調査において、その件が発覚した場合に仕入税額控除を認めるかという問題がある。この点について、欧州司法裁判所の裁判例を確認していく。

本事例は、1997/12/18判決のCase C-286/94 Grage Moienheide の事例である。本事例はいわゆるカルセールスキームと呼ばれる脱税スキームで、インボイスの受け渡しによるチェーンを利用した代表的なスキームである。このスキームは、インボイスの連鎖において、中間に善意（無重過失）の仕入業者を介在させることにより、その取引を複雑にして、本スキームの実態を把握しにくくするスキームである。当然何らかのきっかけで当該スキームが発覚すると、善意（無重過失）の仕入業者についても、当該脱税スキームに関与したとして、仕入税額控除が否認されてしまう。そこで、この仕入業者は故意に脱税意図をもっていないにもかかわらず、取引に利用されたことによって、仕入税額控除を否認されてしまうことになる。この善意（無重過失）の仕入業者はインボイスの有効性をめぐって、居住地であるイギリスに対して訴えを定義することとなった。提訴を受けたイギリス政府はこの点につき、インボイスの有効性をどのように考えればよいか、欧州司法裁判所に対して確認を求めた。欧州司法裁判所は。善意（無重過失）の仕入業者に対しては仕入税額控除を認めるべきであるという判決を下した。

また、他の状況を見てみると、多少の差こそあれ、裁判上でも柔軟に解釈されており、ケースバイケースで認めているようである。

これは、法形式上有効なインボイスを所持しているのであれば、少なくとも善意（無重過失）などにより、必ずしもインボイス保有者に責任を負わせるのが酷であるようなケースでは、仕入税額控除を認めるべきであるという見解によるものと思われる。わが国のように、形式主義を重視して、偽のインボイスについては、一切仕入税額控除を認めるべきではないという見解とは一線を画している。

(3) 不正防止対策としてのVIES

EUにおいては、EU域内の人と物の移動が原則自由となり、EU域内取引が活発に行われるようになっている。VATにおいても、EU域内の取引が増加することにつれ、取引相手の有効性の検証手段が必要となってきている。そこで登場したのがVAT Information Exchange System（付加価値税情報交換システム、以下VIES）である（http://ec.europe.eu/Taxiation_customs/vies/en/faqvies.htm）。

VIESとは、EUにおいて登記された会社のVAT登録（VAT識別番号の=有効性）に関して情報を伝達する電子的手段である。さらに、加盟国間で免税となるEU域内の取引に関する情報も、またVIESを通して送られる。VATの事業者登録に関する情報は、各国によって捕捉されて、VIESに蓄積され、必要に応じて各国のデータベースに送信入力される。その理由は、域内供給業者が還付申告を選択した際に対しても適用される。

このVIESに関するデーターの更新はリアルタイムで行われている。したがって、確認要請をするたびに、そのメッセージは、その番号が有効かどうか、VAT登録識別番号を出した加盟国に送られる。しかし、この情報は登録情報のほか、より詳細な情報は与えられず、納税義務者には、登録番号が有効かどうかについての確証を与えるのみである。

VIESシステムに対する問い合わせをして、取引相手が有効であるはずなのに、無効と表示された場合には、その番号は、問い合わせの際の入力ミスなどによる理由によって無効となることがある。VIESはEU委員会のウェブサイトで管理され、各EU加盟国によって維持されており、データーベース化されたVAT登録識別番号の有効性をチェックするリアルタイムのシステムである。そして、顧客の照合番号が、これらをチェックした後にさえ、確かに納税義務者であっても、無効になり続けるならば、取引相手に取引相手の管轄税務署に連絡するよう依頼する必要がある。加盟国は、VAT登録識別番号が現在有効であるかどうかを確認するため、課税事業者の氏名と住所の表示を許可することができる。もし名前もしくは住所が示されないならば、加盟国がこのデータの表示を許可していないことを意味する。 VAT登録識別番号が名前やアドレスと関係しているならば、顧客には所轄の税務署から確証を得る権利がある。ただし、反対に顧客ないし供給業者の氏名と住所からVAT登録を知ることはできない。欧州委員会のウェブサイトは、顧客のVAT登録識別番号の有効性を確かめることができるだけである。VAT登録識別番号は、顧客ないし供給業者から直接交付されなければ照合できないようになっている。もしも、その有効性がチェックできないとしたならば、顧客が納税義務者でないと思っていても、免税ではなくて、付加価値税を請求しなければならないことになる。

このようにVIESには、インボイスの正確性について、取引相手の事業者登録の確認の有無を、取引当事者間の相互牽制のみに任せるのではなく、総合的なEU全体でのシステムを用いて検証させるという特徴がある。確かに、EU連合となる前は、各国でVATが運用されていれば、つまり一国内でのみインボイスが運用されている時には問題はなかった。

ところがEUにより「域内取引・域外取引」によるリバースチャージが導入されたり、電子商取引などのクロスボーダ取引が発生してきたため、従来の方法では、取引相手の確認が難しくなってきたため、VIESが登場したと考えられる。言い換えれば、長年に渡るインボイス制度運用のひずみやリバースチャージの実効性確保のひとつとして、

VIESの運用でそれらを解決しようとしたと考えられる。

（山元　俊一　担当）

6　付加価値税簡素化対策の概要と新たな改正の動き

(1) 付加価値税簡素化提案の概要

欧州付加価値税（VAT）第６指令が1977年に採択され、共通のVAT制度が確立されてきた。しかし制度確立当初と異なる経済環境の変化が、現在の企業にとってVAT計算処理時間の事務管理コスト面などで重い負担となり問題となっている。現行VAT制度の主な不調和、問題点は以下のとおりである。

①　VAT課税地の問題

EU加盟国間取引においてVAT課税を従来の仕向国での実施から原産国での実施に変える制度（definitive VAT system）は1997年導入が見込まれていたが、まだ見通しが立っていない。このような状況からEU域内で取引を行う企業にとって不安定な状況にある。

②　VATの還付の問題

VATの還付が申請後に長期間かかるケースが多く、企業にとっての資金繰りに影響している。また還付期間の問題以外にも国によっては還付請求しても還付されなかったり、VATの取扱いや解釈の相違から、企業はその調査に多大なコストと時間を要しているケースがある。

③　VAT登録の問題

EU域内のVAT登録は、各国毎にその登録を必要とされるが、各国毎に手続きの相違がみられ、登録に時間・コストを要することから企業にとってEU域内取引拡大の阻害要因となっている。

欧州委員会はこのような制度疲労の問題を是正するため、VAT制度の簡素化（simplifying）、適用の均一化（uniform application）、近代化（modernization）をVAT改革の目標として掲げ、現行の法規(指令77/388/EEC、規則(EC)№. 1798/2003）の修正案を提出しその制度改革に取り組んでいる。

2004年10月29日、欧州委員会は企業が域内で自国以外の加盟国に商品やサービスを供給する場合に適用されるVATの手続きを簡素化するため、現行法規修正案を提出した。この修正案においては、域内での活動によって生じるVATの支払い手続きすべてを企業が所在する加盟国で処理することができるワンストップ・ショップ制度の導入を目指している。ワンストップ・ショップ制度とは、企業が自国以外の加盟国に商品やサービスを提供する場合、自国で取得したVAT登録ナンバーを他の加盟国でも使用することを可能とし、VAT申告を単一電子窓口で済ますことができる制度である。この単一電子窓口で行われた申告は、自動的に企業が商品やサービスを供給する加盟国に送付される。加えて、域外諸国・地域の企業にもこの制度が適用される。したがって、企業としては、加盟国に直接VATを支払うことが可能となり企業のVAT管理部門の煩雑な処理が軽減される。こうしたVAT手続きの簡素化を実現させることが現行制度の問題点の解決と経済成長促進のための重要な要素となる。またこの制度導入によって域外事業者の法令遵守をより容易にし欧州委員会が目指している前述３つの目標達成に大いに寄与するものになるであろうと考えられている。さらに欧州委員会はワンストップ・ショップ制度以外にも以下の５つの措置を提案して

いる。

① VATの還付請求に関してもワンストップ・ショップを導入する。またVAT還付請求期限を現行の６ヶ月から３ヶ月に短縮する。この期限を遵守できなかった場合は、企業はその加盟国に対して１ヶ月当たり還付額の１％を利息として請求可能とする。

② 加盟各国のVAT控除可能費用項目の統一を図る。

③ 一部の分野を除き、原則としてVATは供給する企業が支払っていたが、今後は供給を受ける企業が支払いの責任を負うという従来とは反対の負担メカニズムとする。つまり商品やサービスの供給者ではなく受領側でVATが計算されるというリバースチャージの仕組みの適用対象の拡大を図る。

④ 中小企業に適用するVAT免税措置の上限額を100,000€とする。

⑤ 通信販売に適用される複雑な現行VAT制度を簡素化する。

(2) ワンストップ・ショップ制度導入のメリット

① 租税回避行為の問題

EU域外事業者の登録義務について、EU加盟国に対する売り上げが年間100,000€を超えない場合はVAT登録義務が免除されていた。この状況に関してワンストップ・ショップ制度導入によって、事業者の単一登録地での登録が複数のEU加盟国の顧客と取引する事業者が取引を意図的に迂回させるような租税回避行為に対しての防衛策につながる。

② 仕入税額控除の問題

現在、EU加盟国事業者が他の加盟国での事業活動で支出した経費に通常含まれる付加価値税で一定の要件を満たすものについてはVAT第８号指令に従い還付請求する以外回収する方法がない。他の加盟国で納付した付加価値税をワンストップ・ショップ制度を利用して自国の課税当局に通知しVAT申告することで当該他の加盟国のVATを仕入税額控除することになり、第8号指令を利用しての還付請求手続きが免除され事務処理の簡素化が図られる。

7　付加価値税制度の新たな動き ― VAT　Package 規定の適用 ―

国境を越える役務提供の増加により役務提供者の設立地が課税地であるという従前の原則的ルールは、VAT制度導入時のように機能しなり競争上の歪みや実務上の煩雑さ、しいては二重課税や課税漏れという事態を引き起こしている。そこで、EU経済金融委員会（ECOFIN）は、2007年12月に物流を含むEU域内サービスの提供・受領に関する付加価値税ルールを大幅に改正した。この規定は、2010年１月１日から適用となる。

この新しいVAT Packageと呼ばれる規定の主たる目的は、サービスを実際に消費された場所で課税することを原則としている。つまり、事業者間（BtoB）取引について、提供者基準から顧客基準へ変更する改正であるといえる。不動産関連サービスなどの例外規定はあること、最終消費者（BtoC）に対する役務提供については、これまでと同じく役務提供者の所在地で課税されるという点には注意を要する。このようにBtoB取引に関する規定は、現在の規定を大きく転換させるものである。現在の時点では、このVAT Packageに関して、まだ詳しい情報が得られず内容を把握するには時間を要するように思われる。しかし、詳細が把握された時点で、VAT課税地という角度からこの問題を捉え、付加価値税の考え方の変遷をたどりながら、サービスの国際取引に対する課税問題に関連づけ検討していくことは大変興味深く感じているところである。

（熊澤　敦子　担当）

（参考文献）

1 「EUにおける貿易・投資上の問題点と要望」
　http://www. jmcti.org/cgibin/2008/8/12検索
2　藤本哲也「サービス国際取引に対するEU型付加価値税を巡る諸問題について」
　中央ロー・ジャーナル　第2巻第3号（2005）p24～59
3 『欧州主要国の税法』 トーマツ編　中央経済社 2008･6
4 「EU Topics」 №23　2003・6・17　JETRO BRUSSELS CENTER
5 「EU Topics」 №31　2003・11・14　JETRO BRUSSELS CENTER
6 「EUにおける貿易・投資上の問題点と要望」
　http://www. jmcti.org/cgibin/2008/8/12検索
7　霞　晴久「EU付加価値税の問題点と今後の展望」租税研究　2005・8 p.145～160
8　Commission of the European Communities（COM）2004 728 final
9　KPMG ニューズレター（海外情報）
10　Pwcからのご案内　PWC 資料 2008・7・8
11 「Key Aspects of European VAT for Japanese Businesses」
　Managing the grobal of the future, July 2008 Pricewaterhouse Coopers
12「The European Union' s VAT system, History,evolution and
　current issues Brussels,September 2008 当日配布資料

8　欧州司法裁判所の判例に学ぶ

欧州委員会訪問の際、欧州司法裁判所で下された判決例についての説明があった。これらの判例の多くは、解釈に関するものであり、ある特定のケースにのみ有効であるが、類似のケースがある場合、EU諸国の裁判所は欧州司法裁判所の過去の判例を参考に判決を下す。また、税法の適用について不明な点がある場合、課税当局が欧州委員会に質問を提出する場合もある。以下に訪問の際、取り上げられたケースの一部を示す。

(1) Case C-16/93, Tolsma, Judgment of 3 March 1994：「課税取引」

音楽家であるTolsma氏は公道で演奏を行い、通りかかった通行人からコインを投げてもらい、それを生活の糧の一部としていた。これに対し、オランダの課税当局は「この演奏は対価を得て行ったもののため、課税取引である」と認定したところ、欧州司法裁判所の出した結論は「この音楽家はこの取引についてVATを納める義務は無い」とした。「そもそも、演奏を始めるに当たって、音楽家と通行人の間に支払を行うことは約されていない。あくまで、演奏を聴いた後、コインを投げるか否かは通行人の任意である。対価を得るために行った行為ではないので、課税取引にはあたらない」という理由によるものである。

(2) Case C-60/90, Polysar, Judgment of 20 June 1991:「課税事業者」

Polysar社は持ち株会社であり、その支配下にある法人より、年に１回配当金を受け取っていた。このPolysar社がVATの税務申告を行い、会社運営にかかる費用の税額控除を求めたところ、オランダの課税当局はこれを却下した。欧州司法裁判所は「たとえPolysar社の子会社が課税事業を行っていても、P社そのもの目的は株を保有し、配当を受け取る事であり、子会社の経営には関与していない。株主としての立場は課税事業者にはなりえない。」としてオランダ当局の判断を支持した。

(3) Case C-412/03, Hotel Scandic, Judgment of 20 January 2005:「課税価格」

Hotel Sandic社は社員食堂を利用する従業員に対し、一般の市場価格よりも低い金額で食事を提供していた所、スウェーデンの課税当局より、「実際に社員から徴収している金額では無く、市場価格で消費税の課税価格を計算すべき」との決定を受けたところ、欧州司法裁判所は「市場価格ではなく、実際の受取金額で課税計算を行ってもよい」と結論付けた。これは「対価は品物やサービスの見返りに支払われるものであり、その対価の金額によって、課税価格は決定される。脱税を目的として行われた場合には、実際の取引価格による事もできるが、その場合は課税当局が脱税行為であることを証明しなければならない」との解釈に基づく。

(4) Case C-110/94, Inzo, Judgment of 29 February 1996:「税額控除」

Inzo社は事業を始めるに当たり、その収益性につき、弁護士からアドヴァイスを受ける事にした。弁護士の出した結論は、「この事業は採算が取れないので、中止したほうが良い」というものであった。Inzo社はこのアドヴァイスに従い、計画を取りやめ、弁護士報酬にかかったVATを税額控除の対象として税務申告を行った。ベルギーの課税当局は、「税額控除を受けるためには、その支出の対象となる収入が無ければならない」として、その税額控除を認めなかった。これに対し、欧州司法裁判所は「アドヴァイスを受ける時点では事業をする予定であり、中止となったのはアドヴァイスを受けた後であるので、税額控除は可能」との判決を下した。

（藤本　則子　担当）

（参考文献）

1　European Commission/Taxation and Custom Union 当日配布資料

おわりに

直接税統合へのアプローチについて、法的拘束力を持つ指令、ECJの判決事例を述べ、2008年の欧州委員会の最大のテーマであるCCCTBに触れ、総括的に法人課税の現状、調和への取組み、課題、問題点、を探ってきた。統合への道は困難を極めると思う。しかし、紀元前後から60年余前までのヨーロッパの歴史を鑑みるに、時には闘争の明け暮れであったと思う。それをEU域内の市民が、よりよい生活を営み、安全性を確保し、経済の継続的発展を試みる、人、モノ、資本、サービスの4つの自由移動の原則を基に、単一市場を目指したことは、驚嘆に値する。アルバート・レドラー氏も冒頭に国境を無くし、パスポートを廃止したこと。ユーロという共通通貨を統合した成果を声を大きくして語っていた。まさに歴史上画期的なことである。現在27カ国の加盟であるが拡大の方向である。この状況において直接税を統合することは、益々不可能に等しいと言わざるをえない。ただ、EUが政治、経済に協調と安定と発展を目指すべく議論のなかで、すでにセッションが活発である直接税の統合への道も、必ずや活路を開くと確信している。

9月14日(日)、視察より帰国した翌日、直接税の統合はおろか、EUの組織全体を揺るがしかねない事態が生じる。サブプライムローンを震源地とする米大手証券リーマン・ブラザーズの破綻である。ブッシュ米政府の判断の甘さが原因とされる。世界の金融市場は恐慌さながらの混乱に陥ってしまった。特に欧州の市場混乱と金融危機は深刻である。10月は、経済の実力や単一通貨ユーロの信頼を改めて問われた。ユーロはドルに対しても弱含みで、主要通貨のなかで最弱の地位に転落する（詳細は日経新聞の11月2日、3日の記事等を参照していただきたい)。

いかなる、組織においても絶対はありえない。未曾有の危機に襲われている今こそ、真価を問われると思う。EUもしかりであり、金融危機と景気悪化の悪循環を断つため、敢然と立ち向かうであろうと期待する。

蛇足ながら、日本はブッシュ時代の負の遺産を盲目的に引き継ぐのでなく、環境ビジネス、再生医療、太陽電池等の分野において、米国、EUとともに未来図を描いて欲しいと切望する。

（中村　昌孝　担当）

EU市場統合によって自由な経済取引を阻む障壁が撤廃された。とりわけVAT制度の導入は、1977年第6次指令が採択されてから数々の詳細なルールを加えながらも第6次指令が基礎となりEU税制調和化に大きな役割を果たしてきている。

EU本部でのVATに関するレクチャーでは、EUの歴史的背景からVAT制度の基礎となっている基本的原則、Invoiceのルールについて、そして現在のVAT制度の抱える問題点まで広範囲に亘る説明をしていただいた。

VAT税制の大きな目的としては、EU各国の税制共通ゾーンを創出する「中立性」が確保されることにある。しかし他方で、加盟国税制調和のための立法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から、立法制定にあたってその困難さは否めないことが強調された。

1977年第6次指令採択時と比べ、技術的進歩と規制緩和の動きが平行して現行制度改革の必要性が迫られ、電子商取引の分野と金融サービスの分野が大きな問題として現存し

ている。電子商取引の問題に関しては、2002年課税政策が決定しその見通しが立ったようであるが、金融サービス分野は未だ未解決の分野に該当するとの説明を受けた。

EU統合に向けてのVAT税制調和化の観点から制度改正の流れを追いかけ、さらに現行制度の抱える問題点にまで把握するという勉強の機会を得られたことは、大きな知識の収穫であった。わが国の消費税制について、今までとはまた違った観点からの問題意識が芽生えそうである。そういった意味からも、今後のEU VAT制度の近代化の動きについて興味を持って注目していきたい。

最後に、私達に理解しやすいようにと細やかな配慮を頂き、また大変お忙しい中にありながらも時間をかけてレクチャーの準備をしていただいたEU本部の方々に心から感謝の意を表したい。

（熊澤　敦子　担当）

EU委員会税制・関税同盟総局前にて

I. LIST OF VAT RATES APPLIED IN THE MEMBER STATES

Member States	Code	Super Reduced Rate	Reduced Rate	Standard Rate	Parking Rate
Belgium	BE	-	6 / 12	21	12
Bulgaria	BG		7	20	
Czech Republic	CZ	-	5	19	-
Denmark	DK	-	-	25	-
Germany	DE	-	7	19	-
Estonia	EE	-	5	18	-
Greece	EL	4,5	9	19	-
Spain	ES	4	7	16	-
France	FR	2,1	5,5	19,6	-
Ireland	IE	4,8	13,5	21	13,5
Italy	IT	4	10	20	
Cyprus	CY	-	5 / 8	15	-
Latvia	LV	-	5	18	-
Lithuania	LT	-	5 / 9	18	-
Luxembourg	LU	3	6 / 12	15	12
Hungary	HU	-	5	20	-
Malta	MT	-	5	18	-
Netherlands	NL	-	6	19	-
Austria	AT	-	10	20	12
Poland	PL	3	7	22	-
Portugal	PT	-	5 / 12	21	12
Romania	RO		9	19	
Slovenia	SI	-	8,5	20	-
Slovakia	SK	-	10	19	-
Finland	FI	-	8 / 17	22	-
Sweden	SE	-	6 / 12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	17,5	-

N.B.: Exemptions with a refund of tax paid at preceding stages (zero rates) are not included above (see section V)

VAT 65A

Is this your first application? If not, please give Reference No.

HM Customs and Excise
-

Competent authority to which the application is addressed

HM Customs and Excise
VAT Overseas Repayments
8th/13th Directive
Custom House
PO Box 34
LONDONDERRY BT48 7AE
Northern Ireland

APPLICATION
by a business person NOT
established in the community for
REFUND of
VALUE ADDED TAX
Please read the explanatory notes

1	Forenames and surname or name of firm of applicant
	House number and street name
	Place, country and post code
2	Nature of applicant's business
3	Particulars of the Official Authority and tax/business Registration No. in the country in which the applicant is established or has his/her domicile or normal place of residence
4	Period to which the application refers — From: Month / Year — To: Month / Year
5	Total amount of refund requested (in figures) (see overleaf for itemised list) £
6	The applicant requests the refund of the amount shown in heading 5 in the manner described in heading 7
7	Method of settlement requested (*) Non UK Bank account ☐ UK Bank account ☐ Postal account ☐
	Account number
	Currency of Account / Bank Identifier Code
	Account in the name of
	Name and address of the financial body
8	No. of documents enclosed .... Invoices .... Import documents ....

(*) Insert x in the appropriate box

9 The applicant hereby declares

(a) that the goods or services specified overleaf were used for the following business activities in the United Kingdom

....

....

....

(b) that in the United Kingdom during the period covered by this application, he/she engaged in

☐ (*) no supply of goods or services

☐ (*) only the provision of services in respect of which tax is payable solely by the person to whom they are supplied

☐ (*) only in the provision of certain exempted transport services ancillary thereto

(c) that the particulars given in this application are true

(*) Insert x in the appropriate box

The applicant undertakes to pay back any monies wrongfully obtained

At .... on ....
(Place) (Date) (Signature)

Applicant's telephone number .... Applicant's fax number ....

NOTE: Box 10 overleaf MUST be completed

Applicant's e-mail address ....

ブリュッセルの夕べ

ロジェ広場から石畳の続くヌーヴ通りより、王立モネ劇場の手前を左に曲がると、ラディソンSASホテルがあり、その1階の2つ星のフランス料理店シー・グリル（Sea Grill）が、我々を待っていた。中庭の見えるラウンジでシャンパーニュ、ルイ・ロドレールで乾杯する。噴水の奏でる音が心地良い。ホテル派の私には雰囲気は頗る上々、言うことなし。ワインはロワール地方のサンセール（白）とシャブリ、プリミエクルュー等。料理はそれぞれアラカルトにして、最初に皆で牡蠣を賞味する。ブルターニュ地方の生きたオマール（ロブスター）のご相伴に預かる。ワイン、料理、会話のセッションが五臓六腑を優しく包み込む。失礼なことに、時差と疲労で目を閉じてしまったようだ。その間、胃が思い出していた。かって東京プリンスホテルの3階に、名シェフのいるフランス料理店があった。そこは庭園を眺め、クラッシック音楽を聞き、心底語り合える男のオアシスであった。夜の帳もすっかり降り、頬を撫でる夜風が「おいしくてよかったね」と囁いてくれる。

写真家である友人から、ブリュッセルのフランス料理はフランスより旨いよ。それにムール貝は是非にと勧められてきた。2晩目はそのムール貝にアタック。いざ出陣。オー・ザルム・ド（Aux Armes de）ブリュッセルはグラン・プラスの王の家の裏手にあたる、ブリュッセルの喰い倒れ通りイロ・サクレ地区にあった。雨模様にも係らず、道は所狭しとはみだしたテーブルで飲食する客で溢れている。その間を縫うように歩む。室内は多国籍者で空席は無い。同一人種でないのがかえって落着く。ムール貝をメインにしたベルギー料理。ボールに入ったムール貝を鱈腹食べる。スープも旨い。ワインはブルゴーニュ地方のムルソー（白）とモレ・サン・ドニ（赤)。今宵も胃が頗るご機嫌。余も満足じゃ。

ワインはBC6000年頃、メソポタミアのシュメール人によって初めて造られる。その後フェニキア人によりギリシャへ、そこから地中海沿岸を経て、ローマへと伝わり、ローマ帝国の拡大と共にガリア等の内陸部に受け継がれた。ローマ時代に製造技術が進歩を遂げ、現在の製法の基礎が確立される。イエス・キリストがワインを指して自分の血と称したことはあまりにも有名である。ワインは瓶に詰められた後でも熟成が進み、風味は変化する。熟成に耐える年数を重ねると角が取れ円やかになる。我人生もかくありたいと思う。

トリをベルギーで随一と謳われた、誉れ高き世界のグルメ憧れの店、コム・シェ・ソワ（Comme Chez Soi）に務めてもらう。その店はMidi通りを真すぐ進み突き当たるとループ広場があり、その一角に派手さは無く、それとなく佇んでいた。席は窓越しに調理場が見える絶好の位置。大柄のオーナーの娘さんがキビキビと仕切っていた。料理は勿論フランス料理。軽めのコースにする。ワインはブルゴーニュ地方のムルソー（白)、ボルネー地域のプルミエクリュー、ドメータ・コシュドュリー（赤)。敷居が高そうと聞いていたがその気配を感じない。日本人客は我々だけである。何故3つ星から2つ星に陥落したのか解らない。無礼を承知でソースを掛ける前に素材を味見してみた。悪くない。せっかちな客と思ったに違いない。強いて言うなら少し騒がしいかな。(私だったりして)

フランス料理とワインとの間柄は相思相愛の離れがたい熱愛のカップルのようで、料理とソースは共に歩んできたご親族のようだ。余韻醒めやらず、宿泊のヒルトン・ブリュッセル・シティの隣の、シェラトン・ホテルの前の明かりに吸い込まれ、ベルギービールを楽しむ。ブリュッセルの夜は長い。

ブリュッセルの街の中心部は、小さなベルトと呼ばれる環状道路（インナーリング）で囲まれています。14世紀に築かれた城壁の跡で、中世の騎士の文章旗である五角形をなしている。グラン・プラスはそのへそにあたります。この広場はジャン・コクトーに豊饒な劇場と言わせ、ヴィクトル・ユーゴーにして世界で最も美しい広場と感嘆させた。15世紀に建てられたゴシック・フランボワイヤン様式の市庁舎、後期ゴシック様式の王の家、コロサル様式のブラン公爵の館に囲まれています。市庁舎の脇の路を5分も歩くと、ブリュッセルのマスコットである小便小僧、別名ジュリアン君に会えます。

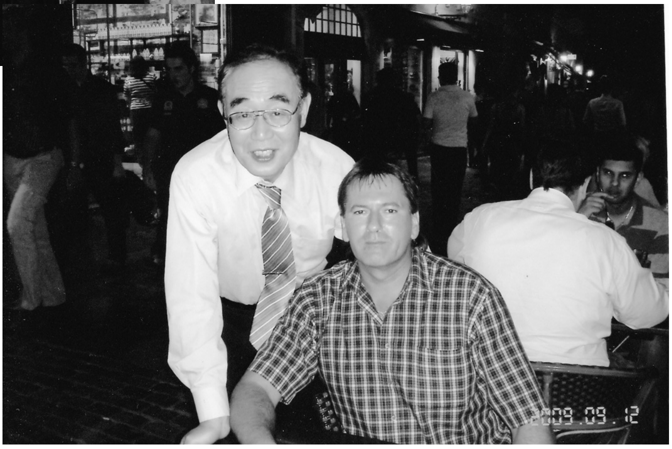
先程からグラン・プラスの近くのブラスリーでビールを傾ている。イギリス人、イタリア人、フランス人と様々な人種が通り過ぎて行く。通りすがりに立ち寄ったドイツ人とポーランド人のビジネスマンと盃を鳴らす。直接税の統合はEU加盟国の全会一致で決定される。コンセンサスを重視しているからである。意志の統一には困難を伴うが、セッションは活発に行われている。域内パスポート無し渡航、通貨統合により為替リスクが無くなっただけでも画期的なことである。

東アジアを考えるに、円、元、ウォンの通貨統合は夢のまた夢か。アジアもEUをお手本として、無益な競争を避け、経済圏の確立、統合を模索して欲しいと願わずにいられない。

なお、コラムを綴るにあたり、各店の予約に奔走していただいた田尻先生。フランス、スペイン、イタリアとワインの産地と銘柄を言い当てる驚異のソムリエ、相澤先生。有りがとうございました。

（中村 昌孝　記）

イロ・サクレ地区



ドイツ人ビジネスマンと

第４章　ヨーロッパ税務連合
（ＣＦＥ）

はじめに

ヨーロッパ税務連合（Confederation Fiscal Europeenne　以下CFEとする）は、ヨーロッパのタックスアドバイザーの職業的な利益を守り、また、タックスアドバイザーが提供するサービスの質を確保し、ヨーロッパにおける税法の調和と調整に貢献する事を目的として設立された。

その創設は、今から約50年前へとさかのぼり、1959年にベルギー、ドイツ、フランス、イタリア、オランダ、ルクセンブルクの６カ国からスタートし、2008年の現在はヨーロッパの22か国、29の税務専門化団体が加盟し、個人のメンバーとしては16万人を超える大きな組織となった。（章末に22カ国の加盟国を掲載しているので参照）

第4章は、このCFEについて以下の４点にしぼり、順を追って論評するつもりである。

すなわち、まず第１点として1959年に設立されたCFEが、ヨーロッパの域内において、タックスアドバイザーに与える基本的な役割や今日現在の使命はどのようなものなのか、をまず考察する。

次に、第２点として1991年にCFEは総会において「ヨーロッパにおける税務職業の発展」というガイドラインを承認したが、これは全ての税務職業会計人が備えるべき税務アドバイザーとしての適格性や彼らの業務に対する行動規範に対して統一的な基準を設定したものである。現在もヨーロッパのタックスアドバイザーに機能している、このガイドラインについてあらためてその意義や内容を詳述する。

さらに第３点は、毎年の春に開催されるCFEのフォーラムについて記述する。フォーラムとは、CFE会員のみならず、企業経営者・財務省などの税務当局・EU委員会等が一同に集まり、税務に携わる諸議題を協議する一大イベントである。1993年に第１回の会議が始まり、本年2008年４月においてもCFEフォーラムが開催されて、ベルギー・ブリュッセルを議場として盛んな論議が尽くされた。

最後に第４点として、CFEが組織としてどのような構成がされているのかを検討し、各委員会のそれぞれの働きを検証してみる。つまり、税務に携わる職業専門家のCFEは、長年ヨーロッパの税法の調整と調和をもたらすため欧州委員会やOECDなどと密接な関係を所有してきた。このことは、租税専門家の資質の向上や共通的なルール作りのみならず、CFEを取り巻く関係諸機関への協力や援助を知るうえで極めて重要である。

Ⅰ　CFEの基本的な役割と今日の使命

1959年に設立されたCFEは約50年を超える変遷をたどってきたが、その創立時の基本的な役割は現在も変わっていない。その具体的な内容は、以下に示すとおりである。

1　タックスアドバイザーの職業的な利益を守り、また、タックスアドバイザーが提供するサービスの質を保証すること。

2　ヨーロッパ各国の税法に関する情報を交換し、その調整に貢献すること。

3　国内や国外の税務当局との関係を維持し、また、あらゆる地域の税法や職業法について実務家の知識をEU当局に提供すること。

4　職業専門家を規律する国内法の整備を推進し、とりわけ、ヨーロッパにおける各国のタックスアドバイザーの資格を保護すること。さらには、国内及び国外を越えた

財務当局や司法当局に、クライアントの税務についての代理権をタックスアドバイザーに認証するべく行動すること。

5　タックスアドバイザーが提供するサービスを公表すること。

6　タックスアドバイザーが業務を遂行するために、可能な限り最適な環境が提供されるように努めること。

7　EU加盟国であるかどうかに関わらず、ヨーロッパにおけるタックスアドバイザーの共通的な利益が獲得されるべく推奨すること。

今日的な視点に立てば、CFEの使命はさらに広範囲になってきている。たとえば付加価値税（Value Added Tax）については、ヨーロッパにおいてVATが1967年に導入の採決がされて以来、その課税の公平と調和を達成することがCFEにとって最重要課題のひとつとなっており、欧州委員会が発令するVAT指令に対しても数々の提言を行ってきた。最近において、業者から業者への取引について電子で行われる電子商取引、いわゆるEコマースが普及されるようになり、電子取引の性格上、その補足が難解となって関税やVATの課税漏れの可能性が高まっている。CFEでは、このような課税の弊害を避けるべく様々な論議が重ねられており、本年2008年4月のブリュッセルで行われたフォーラムでは、電子商取引に対するVATの手続きが議題に採り上げられた。このような新しい取引の発生は、CFEにとっても新たな解決すべき命題として提起されるわけである。

また、税務上の問題のみならず、最近の頻発する事由としてヨーロッパ各国間の犯罪事件にかかる資金洗浄、いわゆるマネーロンダリングが認められる。このような案件についても、各国の関係当局とマネーロンダリングの防止にかかる協定を締結して、連絡を密にしながらその情報の提供に努めている。

（中野　敦郎　担当）

Cloquet CFE 副会長から山川会長へ記念品贈呈

Ⅱ　ヨーロッパにおける税務専門家のためのガイドライン

CFEはタックスアドバイザーが提供するサービスの質の確保、およびタックスアドバイザーの職業的な利益の保護、などを目的として設立された。

そしてCFEはその目的の達成のため、より具体的に言うと、タックスアドバイザーの資格取得要件や適格要件、業務指針に関する統一基準を確立するために、1980年11月に"European professional principles of tax advisers"（タックスアドバイザーに関する指針)、さらには1991年９月に "The development of the tax profession in Europe"（タックスアドバイザーの発展のために）と題したガイドラインを作成した。（2005年４月改訂。参考資料として全文を章末に掲載。）CFEはこのガイドラインの中で、タックスアドバイザーとしての適格要件や行動規範などを明確にしている。

適格要件としては、CFEの加盟団体は以下の要件を満たす者のみが当該団体を構成するタックスアドバイザーとしての資格を有することと定めている。

（1）大学または同等レベルの教育機関において適切な理論教育を履修した者

（2）税務関連業務において実習生として３年以上の実務経験を有する者

（3）国が実施する、もしくは国あるいはCFE加盟団体が認定する教育機関が実施する税務の理論試験及び実務試験に合格した者

またその試験科目については、以下の科目が含まれていることが望ましいとしている。

① 租税法（特に所得税（個人所得税、法人所得税)、資産税、付加価値税に関するもの）② 経済学　③ 会計学　④ 会社法　⑤ 租税手続に関する法（税務当局との折衝および裁判所へ出廷手続きを含む）　⑥ 職責及び職業倫理

また業務遂行上において遵守される行動規範として、ガイドラインの中で以下のように詳述している。

1　独立性

タックスアドバイザーは、業務遂行にあたり、常に道徳的であり、知性を備え、職業的に独立していなければならない。これは、顧客の利益を代理する際に、またタックスアドバイザー、顧客、税務当局、その他の利害関係者間の紛議の調停の際に遵守されるべき原則である。

2（1）　個人の責任

タックスアドバイザーは、自らの責任において業務を行わなければならない。また、自らが行った業務及び自身が雇用する者が行った業務についても責任を負う。
当該業務を法人が行う場合、その法人は有資格者であるタックスアドバイザーによって経営、管理されなければならない。また当該業務を行う法人が、他の専門的サービスも行っている場合、1人以上の有資格者が当該業務遂行において特定の責任を負わなければならない。

（2）個人の法的義務

過失により生じる損害賠償のリスク、または訴訟により生じる損害賠償のリスクは、専門家に対する損害賠償責任保険により補償されなければならない。

3　注意義務

タックスアドバイザーは、業務遂行に際し、法律上の要件及び職業上の要件について充分な注意を払わなければならない。これは、専門的な全ての業務における独立性、特に事案を判断する際の客観性を求める原則である。同様に、委託を受けた現金やその他の資産については、自身の資産とは区別し細心の注意を払って管理しなければならない。タックスアドバイザーは業務を受託する際に、自身の責任や能力を充分に考慮して、その業務を遂行できるかどうか、慎重に検討しなければならない。

4　守秘義務

タックスアドバイザーは、業務遂行中または業務遂行後に知り得た全ての顧客情報を他に漏らしてはならない。これはタックスアドバイザーが雇用する者についても同様である。この守秘義務を遵守することは、専門知識や機密事項の不正使用を排除することになる。

5　業務範囲

タックスアドバイザーは、許可された専門分野に関する業務、専門家としての義務を果たすことができる業務のみを行うことができる。

6　広告

タックスアドバイザーは、広告を行なう場合において、その専門的な活動について、真実かつ正確な情報を提供しなければならない。

7　同業者との協力関係

タックスアドバイザーは、同業者との友好な協力関係を維持しなければならない。これは特に同一の顧客に対して他のタックスアドバイザーと共同して業務を遂行する場合、または他のタックスアドバイザーから業務を引継ぐ場合について考慮しなければならない。

8　報酬

顧客は、契約を締結する前に、報酬額を計算する上での根拠を知らされなければならない。報酬額は、業務の責任の度合い、性質、重要性、稼働時間を考慮して計算されなければならない。

9　懲戒

CFEの各加盟団体が定める行動規範は、登録抹消処分を含む懲戒処分については、これを規定し、また執行可能でなければならない。

10　教育訓練

税務専門家団体は、会員の資格取得後のスキルや知識の維持向上を奨励し、そのような専門教育の機会を継続的に提供しなければならない。

このガイドラインは、各国のタックスアドバイザーで構成される各加盟団体が独自規定を策定するに当たって、重要な指針となっている。さらにCFEは、税務行政や運営に際してこのガイドラインが採用されるべく、ヨーロッパ各国の政府およびEU委員会に働きかけており、このガイドラインの採用がひいては納税者の利益を確保し、税務当局との関係

を向上させ、税務に関するサービスの質的向上に役立つことを確信している。

（浪川　裕良　担当）

Ⅲ　CFEフォーラムの開催

CFEが開催する総会は、CFE会員に限定してその役員の選定や運営について話し合う場であるが、フォーラムは、毎年の４月に税務専門家の会員のみならず、財務省の税務当局、EU委員会のメンバー、ヨーロッパ各国の企業経営者、国外の税務関係諸団体などが一同に集まり、経済や税務などの諸議題を意見交換する大きなイベントである。

第１回のフォーラムは、約15年前の1993年にブリュッセルで開かれた。参加者は、提起されたヨーロッパの政治や経済及び税法の最新情報について資料の収集を行い、活発な討論を繰り返して大きな成果を生み、その開催は成功を収めるに至った。これを契機にCFEフォーラムは毎年継続して行われようになり、本年も2008年４月にブリュッセルで開かれている。

フォーラムの議題は、その時代のトピックな題材を採り上げていて、1994年については「単一市場実現後の課税」をテーマとしている。これはヨーロッパ各国がEUという巨大市場に統合され、国家間の商取引を拡大し容易にした結果、VATに対する法的ないしは実務的な諸問題が浮上し、これを克服すべく盛んな討議が尽くされたのである。

先に指摘したように、2008年４月のCFEフォーラムでは、電子商取引に対するVATの手続きが議題として取り上げられた。この議題は、「ヨーロッパのビジネス界への挑戦」というサブタイトルが付けられ、電子取引の補足の難解性とそれに伴うVATの適正な課税を中心に会議が進行した。ここでは、電子取引が今日のビジネス界おいて技術的にも法的にも信頼性に欠けるもので、彼らの信任に答えているものではない旨の見解を示し、これに対するVAT課税についての手続きや方法を論議した。

フォーラムは、このようにヨーロッパの経済から税法まで多分野にわたって多くの諸団体が統一テーマを討議する場であるため、CFEにとって非常に重要な位置づけにあり、今後も毎年継続して行われていく意義深いイベントである。

（池田　美千代・中野　敦郎　担当）

2008年CFEフォーラムで挨拶をするマリア・ロウデス会長

Ⅳ　CFEの主な組織とその働き

CFEは、組織として主に執行部、総会、評議会、税務委員会、専門委員会などに区別される。各部門はCFE内部の事案の処理や外部の関係諸団体にコンタクトして意見を述べるなど、各々重要な働きを所有している。以下では、その組織と機能を検証してみる。

1　執行部

現在のマリア・ロウデス・ペレスルキエ会長を筆頭に、3人の副会長、税務委員会議長など4人の役員幹事で構成される。

2　総会

総会は、CFEをつかさどる最高意思決定機関であり、各国より会員が6名以上、オブザーバーは2名以上が総会に出席できる。総会の主な業務は、新たな加盟者受け入れの決定や規則の変更、また、執行部の業務報告や次年度の予算書について承認する役目を持つ。

3　評議会

評議会は、最高位の執行部や総会に対しても様々な助言や勧告をできる部門であり、各委員会より1名が派遣されてCFEの中の税務や業務戦略を所管する。

4　税務委員会

CFEの組織の中の一番主要な活動部門である。租税に関する専門的作業の全てをこの部門で取り扱っている。税務委員会は、加盟22カ国からの40人のメンバーで構成される。年に3回委員会が開かれるが、直接税部門と間接税部門に分かれてさらにその前後の3日間に小委員会を催す。この作業の中で税の諸議題に対する草案を作成し、欧州委員会やOECDなど諸機関に対して専門家の意見書として提出する。換言すれば、税法の発展に寄与するため欧州委員会やその他の機関が作成する税の事案を批評的に注視している。この業務により、納税者の代理人であり税務専門家の観点からヨーロッパの税の調和に貢献することができ、たとえばEU圏内の租税の調整を目指すEU指令にも大きく影響してきた。

5　専門委員会

法律やビジネスに携わる専門的な事案にあたる委員会である。

（中野　敦郎　担当）

（参考文献）

1　東京税理士会麹町支部「欧州共同体視察報告書」平成2年発刊
2　日本税理士連合会　「平成7年度欧州視察報告書」平成8年発刊
3　日本税理士連合会　「フランス・オランダ・ドイツ視察報告書」平成13年発刊
4　日本税理士連合会　「欧州視察報告書」平成14年発刊
5　CFE「VAT harmonization in the EU and unfinished business」平成20年発刊
6　CFE「NEWS January 2008」平成20年発刊
7　CFEホームページ＜http://www.cfe-eutax.org＞
8　アジア・オセアニア・タックスコンサルタント協会「AOTCA JOURNAL」平成20年発刊

おわりに

今回のヨーロッパ税務連合（CFE）の視察訪問の最大の目的は、創立から50年近くを経過した現在のCFEの活動を検証することであった。つまり、本文で指摘のとおり、CFEはタックスアドバイザーに権利や利益の保護を図り、ヨーロッパ全体の税法の調和を促進することを基本的な役割として位置づけてきている。結論から言えば、CFEの根本的な基本概念にはいささかの変化もなく、当初の原形をとどめていることは視察の研修の中で確認できた。

しかしながら、長い年月の国々の経済や社会情勢の変遷は、税法も含めてこれに対応しなければならず、新しい課題や役割が暫時形成されていく。例えば、先のCFEフォーラムでは電子商取引に対する付加価値税が議題として討議されたが、50年前の経済取引ではこのような取引は発生してなかったので、当然税法上の論議としても取り上げられなかった。この研修の会議の中で、CFEのクリスチャン・クロケット副会長から「 新しい取引の発生は、CFEの新しい課題の提起となる。」という言葉があったように、税の専門家は電子商取引ひとつにみるようにその時々の社会情勢に即して、その都度その課題に直面していかなければならないのである。

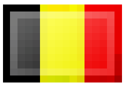
CFE関係者らと視察団の記念写真

CFE加盟国22カ国の国旗と団体名

- **Austria (A)**

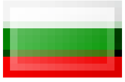
Kammer der Wirtschaftstreuhänder

- **Belgium (B)**



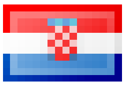
Institut des Experts-Comptables / Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten

- **Bulgaria (BG) - CFE Observer**



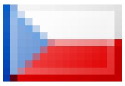
BG Bulgaria - Bulgarian Chamber of Tax Advisors

- **Croatia (HR) - CFE Observer**



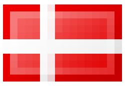
Udruga Poreznih Savjetnika / Association of Tax Professionals

- **Czech Republic (CZ)**



Komora Danovych Poradcu CR

- **Denmark (DK)**

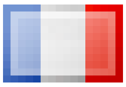


Foreningen af Skatteradgivere i Danmark

- **Finland (FIN)**

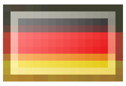
Suomen verokonsultit SVK ry - Suomen Veroasiantuntijat ry - CFE Observer

- **[France (F)]**



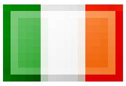
Institut des Avocats Conseils Fiscaux (IACF) - Union Professionnelle des Sociétés d'Avocats (UPSA)

- **Germany (D)**



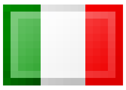
D Germany - Bundessteuerberaterkammer - Bundesverband der Steuerberater e.V.- Deutscher Steuerberaterverband

- **Ireland (IRE)**



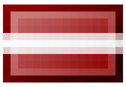
The Irish Taxation Institute (ITI)

- **Italy (I)**



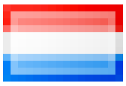
Associazione Nazionale Tributaristi Italiani (A.N.T.I)

- **Latvia (LV)**



Latvijas Nodoklu Konsultantu Asociacija

- **Luxembourg (L)**



Ordre des Experts-Comptables (OEC)

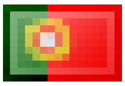
- **Malta (M)**

The Malta Institute of Taxation (MIT)

- **Poland (PL)**

Krajowa Izba Doradców Podatkowych (KIDP)

- **Portugal (P)**

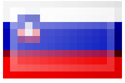


Associação Portuguesa de Consultores Fiscais

- **Slovak Republic (SK)**

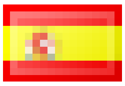
Slovenská komora danových poradcov (SKDP)

- **Slovenia (SL)**



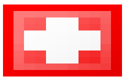
Drustvo Davenih Svetovalcev Slovenije (DDSS)

- **Spain (E)**



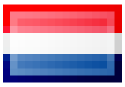
Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) - Registro de Economistas de Asesores Fiscales (REAF)

- **Switzerland (CH)**



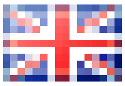
La Chambre Fiduciaire / Treuhand-Kammer Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer, Steuer- und Treuhandexperten

- **The Netherlands (NL)**



De Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs (NFB) - De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB)

- **United Kingdom (UK)**



The Chartered Institute of Taxation (CIOT) - Tax Faculty / Institute of Chartered Accountants in England and Wales

Professional qualifications and ethics of tax advisers in Europe

Approved on September 13th, 1991 by the General Assembly of the Confédération Fiscale Européenne in Zurich and revised in accordance with the decision of the Council on 29th April 2005 in Brussels.

Preamble

Taxation, in its many forms, is a significant consideration in the conduct of business operations and in the financial affairs of most individuals. The provision of sound, practical and relevant tax advice to business enterprises and individuals is an important factor in developing and preserving their financial wellbeing and future security.

Tax advice includes the preparation and submission of tax returns and supporting statements, the provision of advice and opinions on tax planning, the representation and defence of taxpayers before administrative authorities and tribunals and the provision of other tax advice and related services. The definition of tax advice can be narrower or broader depending on national regulations.

The interest of such taxpayers and the Revenue Authorities require that those who provide professional tax advice for a fee are professionally qualified, act independently, assume personal responsibility for their actions, preserve confidentiality in regard to their clients' affairs and act in the best interest of their clients.

Basic principles

In furtherance of the above requirements, the CFE seeks to establish the liberal profession of "tax adviser" within Europe which is fully recognised, both at Government and public level. Such a recognised and strongly structured profession will provide the best protection for taxpayers, tax advisers in the pursuit of their profession and the general public in preserving the rule of law.
The CFE seeks to strengthen the rights of taxpayers and to eliminate, in so far as possible, obstacles which stand in the way of international cooperation and trade.

The CFE as the association of organisations of tax advisers from European countries therefore

recommends that its Member organisations apply the principles set forth in the following paragraphs. The CFE further recommends that in protecting the interests of taxpayers and in improving the relationship with and the standards of reporting to Revenue Authorities, the national governments in Europe should require the application of similar principles from all whom they permit to render tax advice.

Conditions of admission to Member organisations

1. The Member Organisations of the CFE will ensure that only individuals who satisfy the following conditions are admitted to the Member organisations, i.e. an individual should:

    a) have undertaken appropriate theoretical training at university degree level or its equivalent;

    b) have practical experience of at least three years as a trainee in tax matters;

    c) have passed an examination held by the State or an educational establishment which is recognised by the State, or a Member organisation covering theoretical and practical tax knowledge.

Exceptions to the above conditions may be granted by Member organizations provided such exceptions do not reduce the standards of training set forth in such paragraphs.

2. The examination should be based on national law as modified by European Community legislation and should preferably cover the following subjects:

    a) tax law (in particular relating to taxes on income, wealth and value added)

    b) business economics

    c) principles of accountancy

    d) business related law

    e) tax procedures (including appearance before the tax administration and tax courts)

    f) professional responsibilities and ethics

3. Before any individual is admitted, that individual shall be required to complete and sign an

undertaking in writing confirming that he or she will abide by the code of conduct and ethics applicable to the profession.

Professional conduct

A tax adviser is expected to conduct himself at all times in a manner consistent with the principles governing the profession and of the organisation to which he belongs. The following principles apply in particular in the practice of the profession:

1. Independence
   While carrying out his duties, the tax adviser should always have complete moral, intellectual and professional independence. This applies both to the representation of a client’s interests and to the settlement of conflicting interests as between the tax adviser, the client, the Revenue Authorities and any other interested parties.

2. a) Personal responsibility
   The tax adviser carries out his professional activity under his own responsibility. He is responsible for his own work and that carried out by those in his employ.

   If tax advice is rendered through a company, the company must be responsibly directed by qualified tax advisers and control of the company must be held by qualified tax advisers. If tax advice is rendered through a company which also renders other professional services, one or more qualified tax advisers should have specific responsibility for the tax advice.

   b) Personal liability
   The tax adviser's risk of liability for damages in respect of professional negligence or arising from any other legally inforceable claim of a similar nature should be covered by adequate professional indemnity insurance.

3. Care and conscientiousness
   While practising his profession, the tax adviser must have due regard to legal requirements as well as these of his profession.
   This principle calls for independence in all professional dealings and in particular the exercise of objectivity when judging the facts of a case.
   Similarly great care should be taken with entrusted money and assets which should be maintained separately from the tax adviser's own funds.
   Before accepting an appointment, the tax adviser should examine carefully and thoroughly whether he is in a position to carry out the engagement with due regard to his

obligations and his competence.

4. Confidentiality
The duty to observe confidentiality applies to all information with which the adviser is entrusted by his client or which is brought to his knowledge during or at any time after the carrying out of his assignment. The same rules of confidentiality should be imposed on employees. This duty to observe confidentiality precludes the unauthorized use of professional or business secrets.

5. Compatible and incompatible activities
The tax adviser should undertake only such activities which are permissible and compatible with his profession and which do not endanger observance of his professional obligations.

6. Publicity
Tax advisers are permitted to provide technical information about their professional activities; it should be truthful and accurate.

7. Relations with colleagues
The tax adviser must promote good relations with other members of the profession. This applies in particular when handling the affairs of a client jointly with another tax adviser, or following a transfer of responsibility.

8. Fees
The client should be entitled to be informed of the basis of calculation of fees before taking on an engagement. The tax adviser's fee should have regard to his degree of responsibility and the nature and importance of the work and time devoted to it.

9. Disciplinary sanctions
The Code of Conduct developed by each Member organisation shall be enforceable on the members of the organisation by application of disciplinary sanctions, which shall include a power of exclusion.

10. Post qualification education
The professional tax organisations shall encourage members to maintain their skills and technical knowledge after qualification and shall provide or arrange facilities for the continuation of such professional education.

Scope

These guidelines are advisory and Member organisations should review their own professional rules accordingly. Adherence to these principles does not remove the obligation to observe appropriate national legal or professional provisions. While practising in a foreign country the provisions applicable to the practice of the profession in that country shall be respected.

The requirements specified in "Conditions of admission to Member organisations" shall not affect the status of individuals who are members of the Member organisations and were admitted under the conditions for admission to membership prior the time these guidelines became operative.

04.2005

ブリュッセルのヨーロッパ税務連合(CFE)を訪問して

2007年6月に、東京税理士会の国際部委員に就任して、初めて行った国際部の研修旅行は、同年の11月にマレーシア・クアラルンプールで開催されたAOTCA会議への参加でした。AOTCAとは、アジア・オセアニア・タックス・コンサルタンツ・アソシエーションの略称であり、アジアとオセアニア地域の公認会計士や税理士が一同に集まり、経済・税務を題材として意見を交換する国際会議です。

この際、現在のCFE会長であるマリア・ロウデス・ペレスルキエさんにお会いすることができました。本文で述べたとおり、CFEはヨーロッパのタックスアドバイザーをとりまとめる巨大組織であり、一方でヨーロッパ以外の国々とも様々な情報を交換し、協力関係を保つことを目的のひとつとしています。これを背景に、AOTCA会議には、ヨーロッパを代表する会計税務団体のゲストとして参加されていたのです。

さて、本題のベルギー・ブリュッセルに赴いて、CFE本部の訪問です。あいにく、ブリュッセル市内のCFE事務所に伺うことはできなかったものの、市内のブリストルホテルの懇談会議場で、CFEのクリスチャン・クロケット副会長やブリュッセル事務所のスザンヌ・メッラー事務局長ら主要スタッフとの対面が実現しました。脱線しますが、CFE事務所の事務局長という重役であり、当日お会いするのは年配の男性の方を予想していましたが、スザンヌ事務局長は写真のとおり、いかにもヨーロッパ的な長身でエレガントな女性でした！

左からスザンヌ事務局長、CFE担当の池田会員、浪川会員と筆者

会議の始まりから進行まで、クロケット副会長が司会とCFEの概要の解説を丁寧になさったのは驚きです。副会長という素振りも全くなく、私たち訪問団が理解できるようにゆっくりとスピーチ（もちろん英語ですが）される姿が非常に感銘的でした。クロケット副会長は、大学の教授として教鞭をとられ、また、CFEの研修の際の講師として指導的な立場にあり、今現在はタックスアドバイザーの実務はされていないとのことでしたが、巨大監査法人KPMGの設立発起人メンバーの一人であり、長く会計士としての仕事に携わっていた方です。

CFE訪問の締めくくりとして気付かされたのは、マリア・ロウデス会長、クロケット副会長、スザンヌ事務局長と主要な役職に女性の登用が多いことです。とりわけ、スザンヌ事務局長は、CFE加盟国や加盟税務団体、EU委員会との連絡、総会やフォーラムの準備など多忙を極めているにも係わらず、事務所の職務の概要を私たちにスピーチし、関係資料を用意するなど、粛々と冷静に業務をこなす姿がとても印象に残ります。

当日は、今回のベルギー・EU視察団の研修でCFEの訪問が最後の日程でしたが、ホテルの懇談会議場のすぐ隣にあるテラスで、シャンパンやワインが準備されていたのは望外の喜びでした！ベルギー市内の４日間の続けざまの研修視察は体力的にもハードでしたが、一杯の美酒は格別で忘れられない味となりました。

（CFEチーフ・中野　敦郎）

中央で立ち上がってスピーチをするクロケット副会長

第５章　まとめ

現在の国際経済は、アメリカの一極体制から、BRICsと呼ばれる新興国等の台頭するなかで、欧州の存在感が増している。その欧州の27カ国が加盟している欧州連合（European Union；EU）は、経済統合を目指し、加盟国に痛みの伴う改革を強いながら、成長路線を進めている。EUは、1992年に共通機関を有する欧州の３つの共同体を有機的に関連付けた欧州連合条約であるマーストリヒト条約が調印され、1993年11月１日にその条約が発効されて創設された。EUは、人、物、資本、サービスの自由な移動を中心とする単一市場を目指し、経済活動の円滑化のため、EU域内の様々な障害の撤廃、軽減、域内での調和を進めている。また、加盟国も内国法との折り合いを取りながら、調和に向けた努力を続けている。税制においても、EU域内での税制調和という目標があり、間接税については統一が明確な目標とされており、直接税についても一層の税制の調和が図られる方向で調整が行われている。

法人所得税は、EU域内での税制調和という目標があるが、加盟国の自治および財政に影響するために、その進展は遅く、未だ加盟各国の法規に従っている。加盟国の税制は、1992年のマーストリヒト条約に明記された「補完性の原則」が適用されている。これは、まず関係国による調整を第一義的に行ない、関係国が個別に行動するよりもEUがイニシアティブをとったほうが効果的に目標を達成することができる場合にのみEUが関与できる原則であり、共同体の権限は制限されている。しかし、EU税制の統一化への動きは、有害な租税競争に関する決議等をきっかけに、再度税制の調和がはかられる方向で調整が進んでいる。2004年に共通の課税標準のためのワーキンググループの設立が合意され、2005年に欧州委員会は、法人所得税の課税標準の共通化を４年以内に提出することを表明している。このように一時頓挫していた課税ベースの共通化に関する活動も再開され、その動向により、EU法人所得税税制が各国の特色を残しつつより一層の調和が図られるのか、実質的な統一税制を目指すのかが今後に明らかになってくると思われる。

また、有害な租税競争と許容できない国家補助について、有害な国家補助の議論はかなりの効果を上げ、一定の成果を収めた。一方で有害な租税競争については、何が有害であるかの基準についての合意が難しく、議論は停滞している。東欧諸国の加盟もあって、税率の引き下げ競争も、より加速するこが想像される。

付加価値税（Value Added Tax；VAT）においても、調和に向けた努力が続けられ、統一が明確な目標とされているが、税率15％以上、軽減税率５％以上とするという取り決めまでにとどまっており、加盟国によって差がある。しかし、現在の加盟国では、1993年の市場統合により、VATの共通的な制度が導入されており、ほとんど整合された形となっている。

共通的なVATが加盟国に適用されることとなり、加盟国はVATの不正に対応することを義務付けられた。単一市場の導入により加盟国間の国境通関手続きがなくなり、その代わり域内取引を行う事業者は他の加盟国の顧客が課税業者であるか否かを確認するシステムが必要であり、また加盟国の課税当局が不正な取引を取り締まるため監視する必要がある。そのために、加盟国の課税当局は、自国の事業者のVAT登録データを登録する付加価値税情報交換システム(VAT Information Exchange System；VIES)を整備した。しかし、VATの不正は大きな問題となっており、加盟国の税務執行の協力やVAT課税登録の確認強化等の検討が必要とされている。

加盟国各国の法規の不調和により、EU域内での税制調和の合意を得るに至っていないが、このことが企業活動の障害となり、企業からの提訴に基づき欧州司法裁判所が加盟国

の税制における差別条項がEU基本条約違反であるとする判決が出されている。EUの税務訴訟は、加盟国の税法がEU基本条約上の基本的自由に関する規定に反するか否かである。欧州司法裁判所の判決は、加盟国の税制改正の直接的な要因となり、他の加盟国の税制改正にも影響を及ぼしている。近年の加盟国の税制改正は、EUを単一市場として取り扱い、税制に関する障壁を取り除こうとするEUの全体的流れに沿った形となっている。

税制において、これまでのEUの影響力は、個々のケースに限られている。現時点では、加盟国の税制が各国の固有の権利であることはEU法に明記されており、税制の分野でのEUの統一化の目標は今のところ課税標準の共通化、税率の均等化等に限られている。間接税でさえ、EUとして統一が目標と決めた指令にとどまり、加盟国の税法がそれぞれ存在する。EUにおける税制の統一は、経済統合あるいは通貨統合等とは違うレベルの政治統合に匹敵するくらい強い求心力が必要である。

EU税制は、国家連合体としての税制で、EUの持つ特殊性を多く内包している。日本の法人税法では想定していないため、ケース・バイ・ケースで問題点を把握し、個別的に対応していく必要がある。また、国際課税のルール作りが経済協力開発機構（Organization for Economic Cooperation and Development；OECD）の場や二国間交渉等を通じて行われており、その位置づけは今後ますます重要となると思われる。欧州の税制の問題は国境を越えた企業活動がますます活発となるEUにおいてより深刻な事実であるが、今後もわが国にも大きな影響を与えると思われる。

ヨーロッパ税務連合（confederation fiscale europeenne；CFE）は、1959年に欧州の税務専門家の団体により設立された。現在の加盟団体は、22カ国の29税務専門家団体が会員となっている。CFEは、EUにおける税法の諸問題の調和や税制の調和について、EUの単一市場の発展に寄与するため欧州委員会に協力し、欧州における税務専門家の利益を守ることをその主な目的として、様々な活動を行っている。また、EU域内の単一市場での自由な活動に関する共通のルール作りを積極的に進めている。CFEは、税務専門家団体とてして自らの職業法の欧州における調和を促進し、また、欧州の税制調和と調整に貢献するため、欧州委員会へ意見を表明する活動を行っている。EUの税制は、国家連合体として税制ではあるが、国家間の税制調和と協調に影響を与え、EUの税制で大きな動きがあれば、他国の税制にも影響を及ぼしかねないのである。われわれ日本の税理士も税務専門家として、こうした流れを注視しつつ、国際課税の枠組み作りに積極的に参画し意見を表明していく必要があるのではないでしょうか。

（財津　康弘　担当）

（参考文献）

1　税理士法人トーマツ編　欧州主要国の税法《第２版》中央経済社

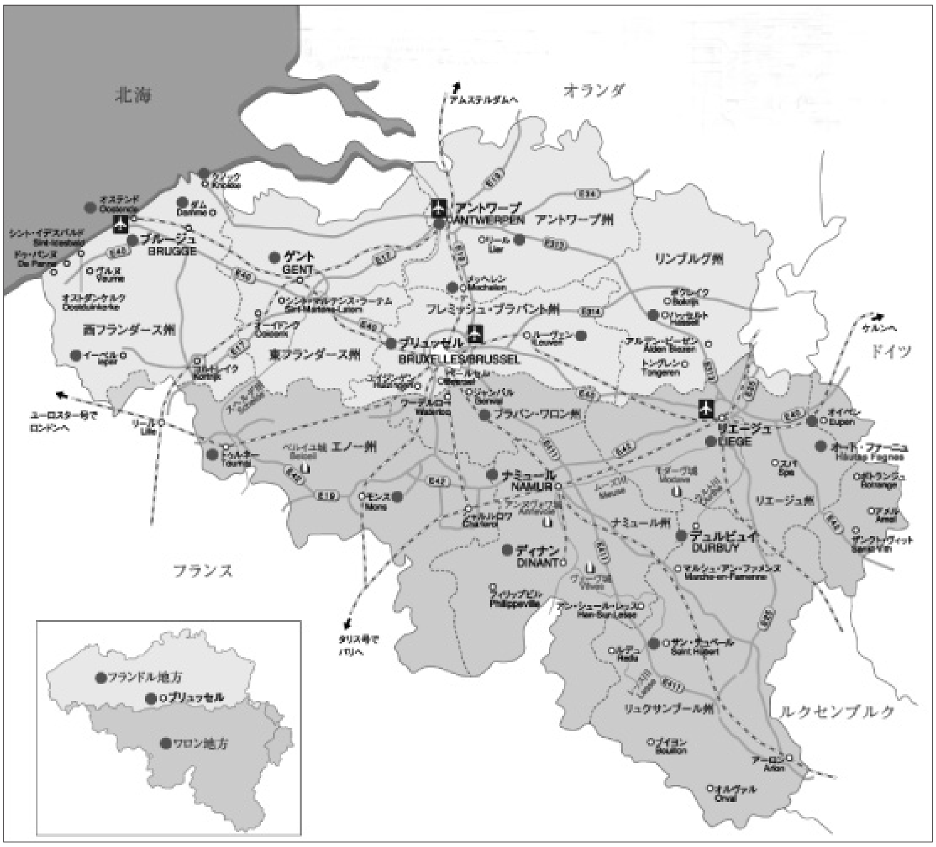
2　KPMG税理士法人　高嶋健一監修・執筆　吉岡伸朗執筆「欧州税制改正の最新動向　第１回EU税制の枠組と動向」　月間国際租税　Vol.27No.3　国際租税研究会

3　KPMG税理士法人　田中泉　三枝優子　山田貴子「欧州税制改正の最新動向 第3回ドイツ」月間国際租税　Vol.27No.5　国際租税研究会

4　宮川雅夫「第３章ヨーロッパ税務連合（CFE）」欧州視察報告書　日本税理士会連合会

第二部　ベルギー編

序章　ベルギーの概況



ベルギー観光局ワロン・ブリュッセルホームページより転載

Ⅰ　一般概況

この所、世界経済のけん引役を担ってきたアメリカ経済も、サブプライム問題に端を発した著名企業の経営破たんなど、経済実態の落ち込みに対する懸念から景気の先行きに対し暗雲が立ち込み始め、世界経済の先行きには不安定さが増してきている。

このように、今年に入り日米欧景気に後退懸念が表明される事が多くなってきているが、欧州連合（EU）においてもユーロ圏15カ国の2008年４～６月期の域内総生産（GDP）が前期に比べて実質ベースで0.2%減になったと発表した。これは年率換算で0.8%前後の減少となり、このまま減少が続けば、1999年のユーロ通貨統合後初めてのこととなる。

このような時は新興国頼みの構図も描かれてくるのであろうが、この10年以上もの間対前年比増の経済成長を維持し続けたユーロ圏の経済政策、特に税制には興味深いものがあり、今回の視察となった次第である。

現在27カ国の加盟国からなる欧州連合（EU）の内、通貨・金融政策を統合している15カ国をユーロ圏と呼ぶが、これには欧州経済のけん引役であるドイツ、フランス、イタリアなどが含まれ（新規加盟国の多くや英国などは対象外)、国内総生産（GDP）規模でEU全体の73%を占めている。

また、欧州連合本部など国際機関の多くの拠点があるベルギーの首都ブリュッセルを、我々は今回の視察目的地として選択した。

わが班は、ベルギーの税制につき視察報告をまとめるのであるが、まずはベルギーの概況につき述べることとする。

ベルギーは正式名称をベルギー王国（Kingdom of Belgium）といい、国土面積は30,528㎢で日本の約1/12、東海４県とほぼ同じ面積である。ブリュッセル首都圏地域は162㎢である。ベルギーの人口は1,054万人（2007年1月現在）で、EU本部やNATO本部などたくさんの国際機関があるため外国人の居住者が87万人と多い。ちなみに首都ブリュッセルの人口は約100万人である。

ベルギーは、地理的にはラテン文化とゲルマン文化の境界線に位置している。このことだけでもベルギーの言語状況や文化についておおよそのことが推測できるのである。

行政区分は連邦政府、地域、共同体の３レベルで構成されており、それぞれが独自の政府と議会を持ち、司法、外交安全保障、社会保障制度、雇用、治安、経済環境政策、開発援助、地方行政に関して法制上財政上の責務を負っており、また権限を有している。

最近では地域主義の動きが強くなる傾向にある。ベルギーは独自の政策を持つ三つの共同体として分けることもできる。北からフランダースの犬で知られているフランドル地域（Flandre)、首都があるブリュッセル地域（Bruxelles)、南のワロン地域（Wallonie）である。次に言語であるが、ベルギー人は３～４ヶ国語を使いこなす人も珍しくない。北のフランドル地域では、オランダに近いということもありフラマン語と呼ばれるオランダ語が話されている。首都のブリュッセル地域ではオランダ語とフランス語の２ヶ国語が話されているようだが、約８割の人々はフランス語を母国語としているようである。南のワロン地域では主にワロン語（フランス語）が話されているが、ドイツ国境に近いわずかな地域ではドイツ語が話されている。また、ベルギーでは英語がよく通じる。

ベルギーでは、80%の国民がローマ・カトリック教を宗教に持ち、20%の国民がプロテスタント教やその他の宗教を持つとされる。

ベルギーは先ほど述べたように多くの外交官が在住しているということからして、一人あたりの国民所得（GDP）はUS$42,557（2007年度）とかなり高い状況にある。しかしながら、最近ではEUの拡大及び域内移動が自由になったという理由で、同じフランス語圏の中東、トルコ、北アフリカなどから多くの移民を受け入れているため失業率も高く、6.9%とかなりの数値である。ちなみにEU全体の平均失業率は８%程度とこれもかなりの数値である。

ベルギーの主要都市として、首都のブリュッセルはEUやNATOなどの多くの国際機関の本部があることの他、ゴディバに代表されるチョコレートや小便小僧の銅像で有名である。ベルギー第２の都市アントワープはアニメ童話フランダースの犬でも有名であるが、ヨーロッパ貿易の玄関口と呼ばれ、古くからダイヤモンドの取引が行われる都市としても世界的に知られている。また世界遺産に登録され観光の都市とされるブリュージュ、ルーヴァンカトリック大学に代表される多くの大学があるルーヴァンなどの都市が有名である。

地域・都市の特徴

各地域の特徴

地域名	面積(㎢)	人口	失業率	企業数	一人当たりのGDP	言語
ブリュッセル首都圏地域	162	103万人	19.20%	9万社	56,104ユーロ	仏語・蘭語
フランダース地域	13,521	612万人	7.40%	28万社	28,241ユーロ	蘭語
ワロン地域	16,845	344万人	16.50%	11万社	20,670ユーロ	仏語(・独語)
ベルギー全体	**30,528**	**1,058万人**	**13.80%**	**48万社**	**US＄37,214**	**蘭語・仏語・独語**

※2007年1月現在　(注)ワロン地域にはドイツ語共同体を含む　出所:ベルギー連邦政府経済省

※一人当たりのGDP出所:IMF

主要都市

都市名	表記	人口(人)	地域
ブリュッセル(首都)	Bruxelles(仏)/Brussel(蘭)	1,031,215	ブリュッセル首都圏地域
アントワープ	Antwerpen(蘭)/Anvers(仏)	466,203	フランダース地域
ゲント	Gent(蘭)/Gand(仏)	235,143	フランダース地域
ブリュージュ	Brugge(蘭)/Bruges(仏)	116,982	フランダース地域
ルーヴァン	Leuven(蘭)/Louvain(仏)	91,942	フランダース地域
シャルルロワ	Charleroi(仏)	201,550	ワロン地域
リエージュ	Liège(仏)/Luik(蘭)	188,907	ワロン地域
ナミュール	Namur(仏)/Namen(蘭)	107,653	ワロン地域
モンス	Mons(仏)/Bergen(蘭)	91,196	ワロン地域

※2007年1月現在　出所:ベルギー連邦政府経済省

Ⅱ　最近の経済指標と経済見通し

次に、ベルギーの最近の経済指標、経済見通しについて述べることとする。ベルギーの実質GDP成長率は、2006年2.9%、2007年2.8%と順調に推移してきたのであるが、2008年度は原油値上げなどエネルギーコストの上昇により、年間4~5%のインフレが予測され民間消費の落ち込みが懸念されており1.6%程度の成長率に低下すると予測されている。ただベルギーは金融などの第3次産業が発展しており一人あたりのGDPは2007年度でUS$42,557と世界第15位でかなり高い水準にある。ちなみに日本は第18位である。

消費者物価上昇率は2006年度2.3%、2007年度1.8%の実績に対し2008年度は4.1%と予測されている。

賃金上昇率は、2006年度2.9%、2007年度3.7%、2008年度3.5%という数値であるが、この賃金上昇率については、ベルギー独自の事情がある。日本などではその労働者の実績を評価して賃金があげられるのに対し、ベルギーではその労働者の実績に関係なく絶対に上げなければならない年間昇給が法律で規定されている。つまり法定賃金上昇率が順守されているのである。

失業率は、政府が雇用政策を重要政策にしているということもあり2006年度8.3%、2007年度7.5%、2008年度6.9%と低下傾向にあるがまだ高めである。

国際収支に関しては、経常収支は2006年度75億５千万ユーロ、2007年度89億２千万ユーロ、2008年度96億１千万ユーロの推移であり、貿易収支でも2006年度92億１千万ユーロ、2007年度105億7千万ユーロ、2008年度113億２千万ユーロと推移しており、順調に拡大展開しているといえる。

経済指標

ベルギーの経済見通し

項目		2006年（実績）	2007年（実績）	2008年（見通し）
①実質GDP成長率		2.9%	2.8%	1.6%
[内訳]	（民間消費）	2.2%	2.4%	1.1%
	（政府消費）	0.0%	2.1%	2.5%
	（総固定資本形成）	4.2%	5.7%	4.0%
	（輸出）財・サービス	2.6%	3.8%	3.5%
	（輸入）財・サービス	2.8%	4.6%	4.5%
②消費者物価上昇率		2.3%	1.8%	4.1%
③賃金上昇率（注）		2.9%	3.7%	3.5%
④失業率		8.3%	7.5%	6.9%
⑤国際収支				
	経済収支（単位：10億ユーロ）	7.55	8.92	9.61
	貿易収支（単位：10億ユーロ）	9.21	10.57	11.32
⑥その他重要指標				
	（財政支出GDP比）	0.1	0.1	△ 0.5
	（政府債務残高GDP比）	88.2	84.8	81.4

（注）③は時間あたりの総賃金支給額 （出所）連邦計画局「2008年経済予測」、ベルギー国立銀行

Ⅲ　ベルギーの貿易と投資

ベルギーの貿易に関しては、主な輸出品としては医薬品などを中心にした化学製品、続いて自動車、繊維製品、ダイヤモンド加工品が挙げられる。主な輸入品としては原油・天然ガスなどのエネルギー、機械、電気製品などが挙げられる。そして貿易相手国としては輸出入ともに欧州内（ユーロ域内）の貿易がほとんどであり、額にして80%を占めている。中でもフランス、ドイツ、オランダの3国で50%を占めている。

日本とベルギーとの間の貿易は最近減少傾向にあり、アジアにおける地位もインドや中国にその地位を抜かれ低下の傾向にある。ベルギーから日本への輸出品としては光学器械製品、医療機器があげられる。輸出品として特記すべきはチョコレートがある。ベルギーにおいて食品の占める割合は４%程度とさほどないが、ベルギーからはGODIVAをはじめ世界的に知られたチョコレートが輸出されている。

次にベルギーに対する直接投資についても欧州内（EU域内）からの投資が90%を占めており、残り10%がアメリカからである。日本からの大型投資はほとんどなく情報収集に窓口を置いている程度である。アジアからの直接投資では、中国やインドからのものが目立っている。最近では中国の平安保険集団が、ベルギーのホルティス・インベストメントの株式50%を21億5000万ユーロで取得したニュースや、インドのサティアムITコンサルタントが同じくベルギーのS&Vマネージメントコンサルタンツを3,550万ユーロで買収したニュースが特記される。

ベルギーの貿易（1）

ベルギーの主要品目別輸出入＜通関ベース＞

（単位:100万ユーロ、%）

	輸出(FOB)				輸入(CIF)			
	2006年	2007年			2006年	2007年		
	金額	金額	構成比	伸び率	金額	金額	構成比	伸び率
動物、動物性生産品	5,009	5,487	2.3%	9.5%	4,364	4,872	2.1%	11.6%
植物性生産品	4,646	5,181	2.2%	11.5%	5,303	6,317	2.7%	19.1%
調整食料品：飲料、蒸留酒、たばこ	10,550	11,535	4.9%	9.3%	7,913	8,684	3.7%	9.7%
鉱物性燃料・同製品	21,276	19,328	8.2%	△9.2%	37,111	34,243	14.6%	△7.7%
化学工業製品	34,516	36,515	15.5%	5.8%	30,444	32,505	13.9%	6.8%
プラスチック・ゴム製品	20,842	22,611	9.6%	8.5%	12,846	13,979	6.0%	8.8%
木材・コルクおよび関連製品	2,030	2,206	0.9%	8.7%	1,867	2,227	1.0%	19.3%
パルプ加工製品	4,969	5,161	2.2%	3.9%	4,964	5,159	2.2%	3.9%
繊維製品	8,517	8,902	3.8%	4.5%	7,382	7,624	3.3%	3.3%
石材、セメント、セラミック、ガラス製品	3,342	3,679	1.6%	10.1%	2,360	2,663	1.1%	12.9%
貴石、貴金属材料	13,133	14,179	6.0%	8.0%	12,084	13,013	5.6%	7.7%
金属および金属加工品	24,918	27,858	11.8%	11.8%	20,802	24,003	10.3%	15.4%
機械・電気機器	28,695	31,154	13.2%	8.6%	33,380	36,666	15.7%	9.8%
輸送用機器	30,159	30,157	12.8%	△0.0%	26,472	28,480	12.2%	7.6%
光学、精密機器	4,043	4,449	1.9%	10.0%	5,134	5,611	2.4%	9.3%
合計（その他含む）	233,186	235,436	100.0%	5.5%	220,195	233,833	100.0%	6.2%

[出所]ベルギー国立銀行

ベルギーの貿易（2）

ベルギーの主要国・地域別輸出入＜通関ベース＞

（単位：100万ユーロ、%）

	輸出（FOB）				輸入（CIF）			
	2006年	2007年			2006年	2007年		
	金額	金額	構成比	伸び率	金額	金額	構成比	伸び率
欧州	181,965	191,637	81.4%	5.3%	175,231	185,178	79.2%	5.7%
EU27	171,564	180,584	76.7%	5.3%	165,159	174,068	74.4%	5.4%
EU15	162,691	169,909	72.2%	4.4%	157,851	165,865	70.9%	5.1%
フランス	38,719	40,565	17.2%	4.8%	28,754	30,480	13.0%	6.0%
ドイツ	38,686	39,143	16.6%	1.2%	35,638	37,873	16.2%	6.3%
オランダ	28,459	30,354	12.9%	6.7%	49,758	50,859	21.8%	2.2%
英国	17,576	17,871	7.6%	1.7%	16,646	16,629	7.1%	△0.1%
イタリア	11,478	12,030	5.1%	4.8%	7,231	8,090	3.5%	11.9%
EU04年加盟国	7,929	9,441	4.0%	19.1%	6,180	7,066	3.0%	14.3%
ポーランド	3,221	3,948	1.7%	22.6%	2,184	2,440	1.0%	11.7%
チェコ	1,790	2,177	0.9%	21.6%	1,964	2,176	0.9%	10.8%
EU07年加盟国	944	1,234	0.5%	30.8%	1,127	1,137	0.5%	0.9%
ルーマニア	697	857	0.4%	23.0%	390	313	0.1%	△19.8%
ブルガリア	246	377	0.2%	52.9%	738	824	0.4%	11.8%
スイス	3,224	3,155	1.3%	△2.1%	1,684	2,091	0.9%	24.2%
ロシア	2,483	2,814	1.2%	13.3%	2,597	3,997	1.7%	53.9%
トルコ	2,515	2,665	1.1%	5.9%	1,428	1,690	0.7%	18.4%
米州	13,091	13,855	5.9%	5.8%	15,232	17,310	7.4%	13.7%
米国	9,419	9,932	4.2%	5.5%	10,182	10,861	4.6%	6.7%
ブラジル	1,014	1,127	0.5%	11.1%	1,609	2,063	0.9%	28.3%
アジア（中東含む）	20,092	21,560	9.2%	7.3%	23,991	25,981	11.1%	8.3%
インド	4,522	5,156	2.2%	14.0%	2,260	2,484	1.1%	9.9%
中国	2,626	2,843	1.2%	8.2%	5,989	6,893	3.0%	15.1%
イスラエル	2,502	2,815	1.2%	12.5%	1,844	2,110	0.9%	14.4%
香港	1,864	1,898	0.8%	1.8%	682	599	0.3%	△12.1%
日本	1,555	1,529	0.7%	△1.7%	5,390	5,128	2.2%	△4.9%
韓国	734	861	0.4%	17.3%	1,396	1,775	0.8%	27.2%
大洋州	1,050	1,084	0.5%	3.2%	1,137	1,202	0.5%	5.7%
オーストラリア	860	906	0.4%	5.4%	695	711	0.3%	2.2%
アフリカ	4,713	5,131	2.2%	8.9%	4,592	4,141	1.8%	△9.8%
南アフリカ共和国	855	878	0.2%	2.7%	1,109	1,460	0.6%	31.6%
合計（その他含む）	223,186	235,436	100.0%	5.5%	220,195	233,833	100.0%	6.2%

[出所]ベルギー国立銀行

ベルギーの対日貿易

ベルギーの対日主要商品別輸出入

	輸出(FOB)				輸入(CIF)			
	2006年	2007年			2006年	2007年		
	金額	金額	構成比	対前年比	金額	金額	構成比	対前年比
自動車・同部品	182,663.58	222,359.39	14.5%	21.7%	2,340,973.13	1,965,865.43	38.3%	△16.0%
医薬品	210,559.23	204,892.55	13.4%	△2.7%	130,467.23	44,735.02	0.9%	△65.7%
貴石・貴金属品	201,129.24	163,084.18	10.7%	△18.9%	23,614.61	29,949.87	0.6%	26.8%
機械・同部品,ボイラー,原子炉	94,291.47	86,600.83	5.7%	△8.2%	869,292.38	1,041,799.65	20.3%	19.8%
プラスチック製品	88,415.26	84,597.67	5.5%	△4.3%	171,331.68	160,705.96	3.1%	△6.2%
有機化学品	75,522.77	79,574.97	5.2%	5.4%	233,140.71	278,648.24	5.4%	19.5%
電機機器・同部品	85,870.12	65,469.81	4.3%	△23.8%	510,511.93	459,072.05	9.0%	△10.1%
光学機器・医療機器	34,375.32	45,940.68	3.0%	33.6%	248,788.62	215,562.14	4.2%	△13.4%
原石、鉄くず、灰	31,884.97	45,710.21	3.0%	43.4%	83.90	1,743.38	0.0%	1977.9%
写真・映画関連製品	50,566.73	43,054.65	2.8%	△14.9%	51,066.05	42,503.93	0.8%	△16.8%
加工食品	40,848.28	39,418.44	2.6%	△3.5%	777.32	357.83	0.0%	△54.0%
チョコレート製品	36,417.47	37,093.61	2.4%	1.9%	545.24	410.69	0.0%	△24.7%
金属製品	18,380.30	32,610.17	2.1%	77.4%	29,638.73	30,104.50	0.6%	1.6%
卑金属(銅・すず),サーメット	23,322.79	26,173.21	1.7%	12.2%	4,524.43	6,576.51	0.1%	45.4%
その他化学品	28,142.51	24,263.63	1.6%	△13.8%	51,414.22	67,644.63	1.3%	31.6%
鉄鋼	18,776.23	21,074.36	1.4%	12.2%	27,107.67	26,131.86	0.5%	△3.6%
ゴム製品	41,597.48	14,700.69	1.0%	△64.7%	290,544.28	353,801.75	6.9%	21.8%
飲料	37,250.55	12,452.70	0.8%	△66.6%	256.43	185.95	0.0%	△27.5%
鉱物性燃料・同製品等	5,683.91	5,613.73	0.4%	△1.2%	152,443.49	165,723.34	3.2%	8.7%
ガラス	5,746.62	3,769.72	0.2%	△34.4%	27,570.09	19,179.93	0.4%	△30.4%
楽器・同部品	429.19	390.46	0.0%	△9.0%	59,696.61	53,319.90	1.0%	△10.7%
合計(その他含む)	1,554,456.84	1,528,606.02	100.0%	△1.7%	5,389,977.90	5,128,036.43	100.0%	△4.9%

[出所]ベルギー国立銀行

在留邦人数・日系企業数の推移については、日系企業数は2000年以降210社程度でほとんど横ばいの状況にあってほとんど増えていないのであるが、在留邦人数(民間企業関係者)は確実に増え、2000年の3,400人から7年間で約30%増えている。これはTOYOTAの場合に見られるように、スタッフを増やした上で現地法人化し、欧州本社としてヨーロッパやロシアの活動司令塔とする会社が増えてきているためである。

ベルギーにおける最近の日系企業の動きとして挙げられるのは、自動車関連企業が積極的に投資を展開していることである。TOYOTA、マツダ、ホンダ、横浜ゴム、ブリジストン、曙ブレーキなどが代表例である。またみずほコーポレート銀行の進出など金融サービス分野での展開も積極的である。というのはブリュッセルにEUの本部があることから、ベルギーがヨーロッパ、EUに関する情報収集の拠点として重要視されているからである。

次にベルギーからの対外直接投資の最近の動向であるが、対欧州に関してはブルガリア、ロシア、スロバキアなどの新興国に対しての投資が積極的に行われている。2007~2008年の大型買収・追加投資としては、ブルガリアのソルベイ(化学)に対する5,000万ユーロの追加投資、ロシアのベカルト(金属)に対し9,700万ユーロの投資をしてスチールコード製造工場を建設した件や、ブルガリアやスロバキアのKBC(金融)を買収した件などが

挙げられる。また対アジアに関してはインドのベカルト（金属）に合弁で投資しステンレス線材工場を新設した件や、タイのソルベイ（化学）に投資し合成樹脂原料の製造工場を新設した件などが挙げられる。このように近年ベルギーは新興国に対する投資を世界規模で積極的に展開している。

日本に対するベルギー企業の最近の取引の動向は、緻密な高付加価値商談という傾向にある。ベルギーは労働コストが高い状況にあるため、多くの労働者を使って物づくりをするような産業は向いておらず、高付加価値産業ということになる。このため、ベルギー国内に在籍する日系企業の支社など出先窓口を介してではなく、直接東京・横浜・名古屋・神戸に拠点を設立し、日本企業と直接交渉して細かな要望に対応しながら商談を進めているのが特徴である。取引の種別としては、電子認証機器・ソフトウェア、ネットワーク認証製品、車載用半導体、自動車・航空機産業向け三次元レーザー測定機器、企業情報システム構築支援などが最近の例として挙げられる。

ちなみにベルギーの労働コストとして税金及び社会保障費は、ヨーロッパの国々の中でもかなり高い水準にある。付加価値税率はEU規定によれば15%から25%の範囲とされているが、ベルギーは21%でデンマーク、スウェーデン、フィンランド、ポーランドに次いで5番目に高い。もっとも本や新聞は０%、食料品は６%とされている。最高法人所得税は33.9%でヨーロッパ第4位、個人所得税の最高累進課税率は50%でヨーロッパ第5位となっており、ヨーロッパの国々の中では税金の負担がかなり高い方である。また、労働者が負担する社会保障費も高く、労働コストはフランスに次いで２番目に高い国と言われている。例えば、税込みで10,000ユーロの給与労働者を雇用するとすれば、雇用主が負担することになる税金と社会保障費負担額の合計は3,400ユーロとなるため人件費の総額は13,400ユーロとなる。また、従業員が負担することになる税金と社会保障費負担額の合計は、4,800ユーロとなるため10,000ユーロの給与労働者が手にする税引き給与は、5,200ユーロということになる。このようにベルギーの人々は、高い社会保障費負担を強いられているのであるが、仕事が夕刻５時に終わればわが国のように残業に追われることもなく家路につき家族と一緒に食事を楽しんでいる。このように、首都ブリュッセルの夕刻の退社時間帯は多くのサラリーマンが帰宅を急ぐので、道路は東京に負けないラッシュ状況であった。ちょうど我々もこの退社時のラッシュに遭遇し驚いた。また、ベルギーの国民は休日には家や庭をきれいに手入れし、家族と一緒に過ごす時間を大事にしているとのことであった。そして年間ひと月を超す長期のバカンス休暇の取得が義務化されているとのことで、高い社会保障費負担の割には我々より豊かな生涯を送っているような感じがした。

ベルギーの労働コスト

労働コスト

	フランス	ベルギー	アイルランド	ドイツ	英国	ルクセンブルグ
雇用主の負担する人件費総額	149	134	111	112	112	110
税金や社会保障費負担（雇用主負担）	49	34	11	12	12	10
税込給与	100	100	100	100	100	100
税金や社会保障費負担（従業員負担）	30	48	32	36	33	28
従業員の税引給与	70	52	68	64	67	72

※子供2人のいる既婚者で、年間税込給与額が10万ユーロの場合　出典：PWC、2006年

最後に、欧州拠点としてのベルギーの魅力をいくつか披露して「ベルギーの概況」を締めくくることにする。

ベルギー人は外国語能力が高く、母国語であるフランス語、オランダ語、ドイツ語に加え英語など３～４ヶ国語を話すことができる人も多い。ルーヴァン大学には日本語学科があり、毎年20~30人の卒業生を輩出している。このため、ベルギーで日本語を話す人材も比較的容易に採用することができる。私もブリュッセルでカメラを構えていたら、日本語で「前を失礼します」と会釈して通りすぎて行ったベルギー人に驚かされた。

ベルギーの労働生産性は高いといわれるが、2007年ILO報告によると、ベルギーの一人あたりの労働生産性はアメリカ、アイルランド、ルクセンブルクについで世界４位であった。ちなみに日本は16位であった。

次なるベルギーの魅力としては、物流インフラが充実しており、欧州諸国へのアクセスが容易であるという地理的優位性があげられる。ベルギーは欧州の中心に位置しておりブリュッセル（ザベンテム）空港からフランクフルト空港までの所要時間１時間など、欧州各都市へのフライトが充実している。また空路同様、陸路も高速鉄道や高速道路網が整備されており、高速鉄道タリスでパリまで約１時間20分、ユーロスターでロンドンまでは約２時間で行くことができる。水路においても物流インフラが整備されており、貨物取扱量欧州第２位のアントワープ港、新車取扱い台数世界１位のセーブルージュ港、オステンド港、ゲンク港などが有名である。

次のベルギーの魅力は、首都ブリュッセルに多くの国際機関が立地し、情報収集が容易であるという点である。EU（欧州連合）、NATO（北大西洋条約機構）の本部を含め約1,200の国際関係機関やNGO等の本部がベルギーにある。欧州委員会を含むEUの関係機関が多く立地していることにより、ブリュッセルで92,000人の直接的、間接的雇用が創出されている。またブリュッセルのGDPの約13%がEU関係機関によるものであるといわれる。近年、ブリュッセルは日々アップデートされるEUの情報収集の前線基地としてその存在価値が高まっている。対EUロビー団体も数多く存在しており、約2万人のロビーストが活躍している。ブリュッセル市民の約1/4が外国人であり、住民登録していない外国人を含めるとブリュッセル人口の約４割が外国人であるという報告もある。

日本・ベルギーの良好な関係もベルギーの魅力として挙げることができる。2007年１月１日より「日本ベルギー社会保障協定」が施行され、日本とベルギーの社会保障制度が一元化されたことにより、日本の事業所から派遣される駐在員などは、申請によりベルギーの社会保障制度加入が免除されることになっている。

現在、ベルギー日本人会など国内に約350の日系企業や在留邦人のコミュニティーが存在していることからしても、日本にとってベルギーはEUの中心都市として大いに魅力ある国として評価されている。

以上、広くベルギーの情報を述べてきたが、次章からは今回の我々のベルギー訪問の目的である「ベルギーの税制　直接税、間接税」「ベルギーの税務行政」「ベルギーの税務専門家制度」について述べることとする。

（田尻　吉正　担当）

ベルギーの言語・国内事情アレコレ

１．蘭語・仏語・独語・英語

ベルギーには「ベルギー語」は無い。人口約1000万人・ 面積は関東平野程のこの国は、アルベール二世を国家元首とする「立憲連邦君主制」と言う、聞き慣れない国家形態になっている。国内には言語境界線が引かれ、公用語は「オランダ語・フランス語・ドイツ語・英語」となっている。

ベルギー財務省のホームページにあるVAT税申告書ガイドの初期画面には、「オランダ語版」「フランス語版」「ドイツ語版」「英語版」の四つがあり、何れかを選択する必要になっていた。複雑な国内言語事情を反映している。

財務省での研修講演の時は、EU関係は英語・所得税関係は仏語・法人税関係は英語・電子申告関係は仏語、等々と、８人の担当者が「英語・仏語」による交互の説明だった。

財務省のブリュセル研修会場内には、国内言語事情・国際都市事情からか？同時通訳施設が完備されていた。欧州在住の日本人同時通訳者二人に依頼、ロンドンとパリーから来て頂き、英語・仏語による交互同時通訳のヘッドホーン初経験となった。

２．フラマン人 ・ワロン人 ・ドイツ人

４つの言語が何故必要なのか？。ベルギーの国内事情は、その民族・言語・周囲環境・歴史を見ないと、日本人には非常に理解し難い。

ベルギーの民族・言語構成は、
オランダ寄りの北部 ⇒ フラマン人 55%・オランダ語系
（ケルト系＋北方ゲルマン系人で、フラマン語共同体政府を形成）
フランス寄りの南部 ⇒ ワロン人 32%・フランス語系
（ケルト系＋仏・ラテン系人で、ワロン語共同体政府を形成）
ドイツ寄りの東部 ⇒ ドイツ人３％ ・ ドイツ語系
（東方ゲルマン系人で、ドイツ語共同体政府を形成）
在住外国人 ⇒ 10% (共通 英語 使用)
（EU・NATOの本部が有り,又商社等で外国人居住多数）
（ＥＵ委員会の英語説明者は、ルーマニア人・仏人・独人でした）
と、複雑怪奇です。

３．カエサルとベルギー名

こうなった背景には、約2000年前のローマ・カエサルのガリア征服、４～５世紀の民族大移動によるゲルマン人侵入、16世紀からのハプスブルゲ家の分割統治、 宗教改革によるプロテスタントとカソリックの抗争、ドイツとのハンザ商業都市同盟、ネーデルランド王国、スペイン・ドイツ・フランスによる大国占領時代等の複雑な歴史がある。

「ベルギー」と言う国名は、1830年にオランダより漸く分離独立した時に「ベルギー」と命名されたが、その語源は、カエサルが「ガリア戦記」にベルギー地域での戦いを「ベルガ(ギ)エ人は勇敢だった」との記述からとされ、2000年前に戻ってしまう。

４．政府の大臣は120人。

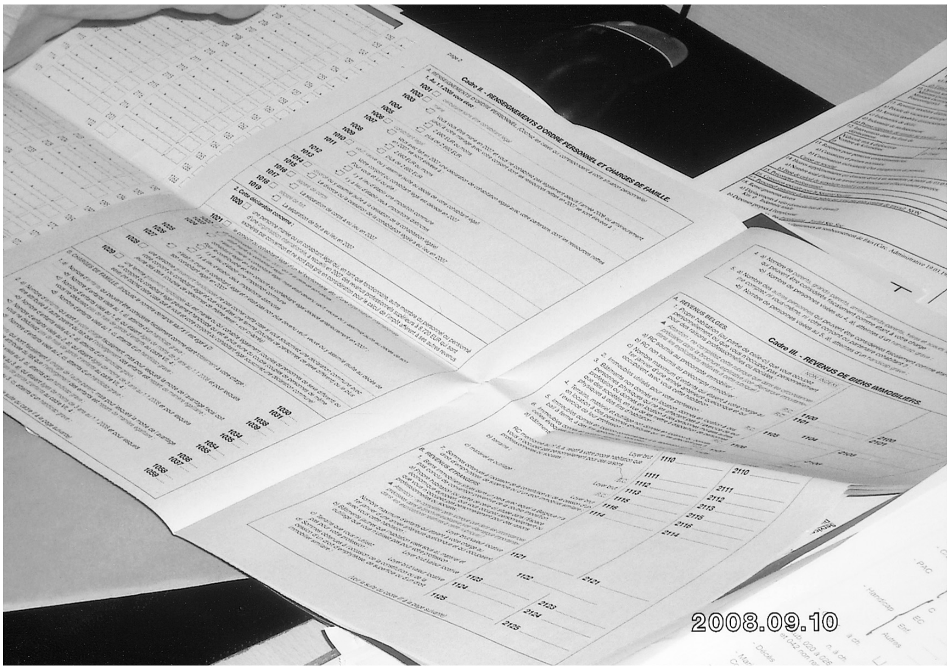
「連邦政府」の下に、３つの地域政府と３つの共同体政府があり、これら政府の大臣を合計すると、120余人になると言う。有力政党が７つもあり、国内複雑事情から国王は、「退位して、皇太子に譲りたい。」と弱気な発言を洩らしていると言う。

「これで良く国家が成り立っている？。」の感じですが、米のサブプライムローン破綻で苦境に立ったベルギー系「フォルテイス」「デクシア」金融大手に、ベルギー・オランダ・ルクセンブルグのベネルックス三国は、いち早く公的資金注入の救済共同歩調を取った。

今もそこには、商業都市同盟時代・ギルド組織時代・ネーデルランド王国時代に、大国に抗したベネルックス三国の絆を感じます。

（高柳 幸雄）

第１章　税務行政



はじめに

ベルギーは、面積３万３千平方キロメートルの小さな国であり、総人口１千50万人のうち、約３割は外国人で占められている。連邦政府の首都はブリュッセルにあり、フランス語、オランダ語及びドイツ語を話し、多種多様な文化や様式、国籍が内在している。

ベルギーは、EU27カ国の１つであって、首都であるブリュッセルは、EUの政治・経済の意思決定機関として、1. 欧州委員会、2. 欧州理事会、3. 欧州議会、4. 地域委員会、5. 欧州経済社会評議会を置いている。

Ⅰ　税務行政機関の概要

(1)　税務行政機関

ベルギーは小さな国であるが、構造は複雑となっている。

連邦政府として、憲法１条に規定されている複数の地域と共同体とからなる。

憲法の原則は、三権分立であり、３つの権力がはっきりと分かれており、立法府、行政府、司法府となっている。そして、その頂点にあるのが連邦政府であり、この３つは平等な立場にある。しかしながらそれぞれが異なるレベルにある。

ベルギーの州は、県に対応するものとして、10の州がある。最も下位にあるのが市町村であり、市町村は民衆に最も近いところにある。

連邦政府としては、権限をその全域に持っていて、全般的に連邦政府の権限は、国民の安全についてである。

例えば、財務、外交、内務省、警察、司法全てが連邦政府の仕事となっている。

共同体にとって重要なことは、３つの地域である、フランドル、ワロン、ブリュッセル地域が有する領土についてである。

これらには589の市町村があり、連邦政府には６万人の公務員が働いている。

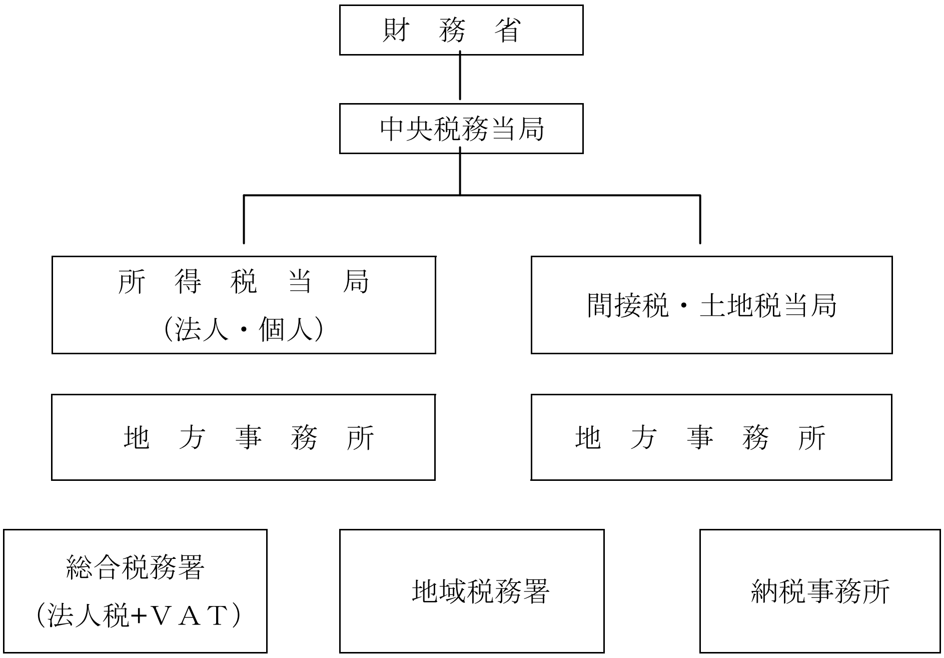
しかしながら、これは多い方ではなくヨーロッパ全体の20%にしかすぎない。

６万人のうち、財務省には約3万人の公務員が勤務しているが、その全てが税務専門の仕事をしている訳ではない。約１割の３千人が他の仕事に従事していて、２万５千人が税務に関する部門に勤務している。これらはコペルニクという改革の他に、コペルフィンといわれる改革以降、規則がはるかに複雑となってきた。

2003年７月１日以降、財務省だったものが改革された。この改革は2001年から順次始まり現在も途上にある。

以下は、現在の税務行政組織の概要である。

ベルギーの税務行政組織の概要



（ＫＰＭＧ資料より）

(2) 税務行政の業務

現在、全ての省の責任者はマネージャーといわれていて、それぞれが仕事の権限を有している。各マネージャーの任期は６年となっている。

各委員会のうち、執行委員会が最も重要である。

４つの業務があり、最初が内部監査であり、これが独立していることが重要であって、直接執行委員会に属している。

税務調査に関する事前ルーリングに関する業務は、財務省の中の内部監査に関する部分となっている。

３つ目の業務が、外国投資に関する業務である。

４つ目の業務が、税務に関する調停である。これは納税者と各地の署との和解に関する業務である。しかしながら、これは現在、途上にあって、実際には機能していない。実際の業務のうち、最初は予算と経費の管理それからスタッフと組織に関する人的資源の管理、情報に関する管理、戦略的PMOは、プログラムマネジメントオフィスという仕事をする。外部とのコミュニケーションについては、現在組織にいる人材で担当をしている。

それぞれの業務にはトップマネージャーがおり、マネージャーは任期があり、報酬も業務によって決定される。

機能部門は３つのセクションに分けられている。
　１つ目のセクションは租税と徴収があり、アドミッシャルマネージャーという肩書きを持っている。
　２つ目のセクションは不動産に関する税務であり、トップはやはりアドミッシャルマネージャーと言われている。
　３つ目のセクションは、財務課である。
租税と徴収のトップの担当者は、戦略的PMを持っている。これは専門的知識とサポートであり、リスク管理も担当している。これらはデータ倉庫を作ってここでリスク管理を行っている。
不動産管理課も３つの部門がある。
租税と徴収の部門には６つのセクションがあり次のようになっている。

1. 個人のセクション
2. 中小企業に関するセクション
3. 大企業のセクション
4. 国税と物品税のセクション
5. 税と徴収を担当するセクション
6. 税の特別調査に関するセクション

　以上のように、それぞれのセクションには担当者がいるが、実際には機能していない。これらのセクションは業務として、潜在的機能を持っている。
　古い形態を支持しながら新しい形態へ移ろうとしている。
　特別調査部門の名前は、「不正に対する戦い」という部門に変わり、国際的なレベルで調べていくセクションである。特色として、連邦税に権限を有する。
　ベルギーの法律、権利、税務に関する全てに権利があり、もう１つの特色として、不正の兆候が現れない限り動かないのであるが、しかしさまざまな角度から兆候は現れてくる。インターネット等、司法関係からくる不正ということである。
　司法関係の不正が明らかになった場合、報告をしなければならない。
　司法レベル、EUの規制、さまざまな国とで交わされる二重課税に関する条約、その１つとしてベルギーと日本との協定がある。1968年３月に取り交わされてから40年が経つ。26条でお互いの担当官が情報及び意見を交換する。
　日本の担当は、国税庁である。国際業務課で対応している。
　情報交換はお互いの要請によって自発的に行われる。

Ⅱ　税制改正の最近の動向

　ベルギーでは、2003年から個人の申告として電子申告が始まった。しかし、これは紙による申告も可能である。
　電子申告の安全はIDカードとパスワードで確保されている。
　電子申告のメリットは、オンラインでレシートが取れ、しかも申告書に控除、年金等が既に記入されている事であり、申告の誤りもシュミレーションによって判明できる。
　個人が電子申告することを援助していて、紙ベースの申告は義務であるが電子申告は強制ではない。

会計士には、さまざまな用件が暗号化されていて、税理士がオンラインで申告する場合、期限が３ヶ月延びる。

紙ベースの申告を簡単にネット上でできる。また情報が無い場合には、後から何度でも送信することができる。前もって全ての情報が入っているので非常に楽である。

給与、年金控除は全て申告の中に記入済みである。納税者には既に紙で情報が届いているので、間違えて情報が入っていたら、確認できる。特に難しい部分には、サポートがある。

この電子申告は、2008年には116万人が行う予定である。

（田口　絢子　担当）

Ⅲ　TAX－ON－WEB＆MY MINFINの デモンストレーションの見学をして

PRESENTATION
プレゼンテーション

Declare the personal income tax return is a legal obligation for all taxpayers.
個人所得の納税申告は、すべての納税者の法的な義務である。

Tax-on web（Tow）is an internet application allowing to file on-line the citizen's personal income tax return in Belgium
Tax-on web（Tow）は、ベルギー国内において、市民が個人所得の申告をインターネットを使用して手続きするものです。

An option（otherwise：paper from）
3つの選択があり、それ以外は紙面での手続きとなります。

The citizen、The civil servant、The proxy
市民、公務員、代理人

My Minfin is the unique folder who gives access to the citizen to his entire electronic tax file
ミンフィンは、市民に完全な電子税申告書を与える特色あるフォルダです。

AUTHENTIFICATION OF THE CITIZEN
市民の認証

Both are secured applications . Personal login and authentication for citizen either with
以下2つはログインするための安全な要素です。

Username, Password and Token（personal code card）
ユーザーネーム・パスワード・トークン

Or Electronic Identity Card = eID
或いは電子ID

ADVANTAGES（1）
利便性（1）

On-line acknowledgement of receipt
オンラインでの受領通知
Many pre-filed information (advance payments, tax deductions, all salaries and pensions.…)
多くの箇所が既に記入されています。
Possibility to submit tax returns 7 days/24 hours
24時間何曜日でも申告できます。
Confidentiality of information (security measures)
セキュリティをかけていますので情報は厳守されます。
Reduction of error rate
誤った税率を用いたりすることがないように工夫されています。
Immediate estimation of amount of taxes (to pay or to get back)
即時に税の見積もりがわかります。(納税、還付)

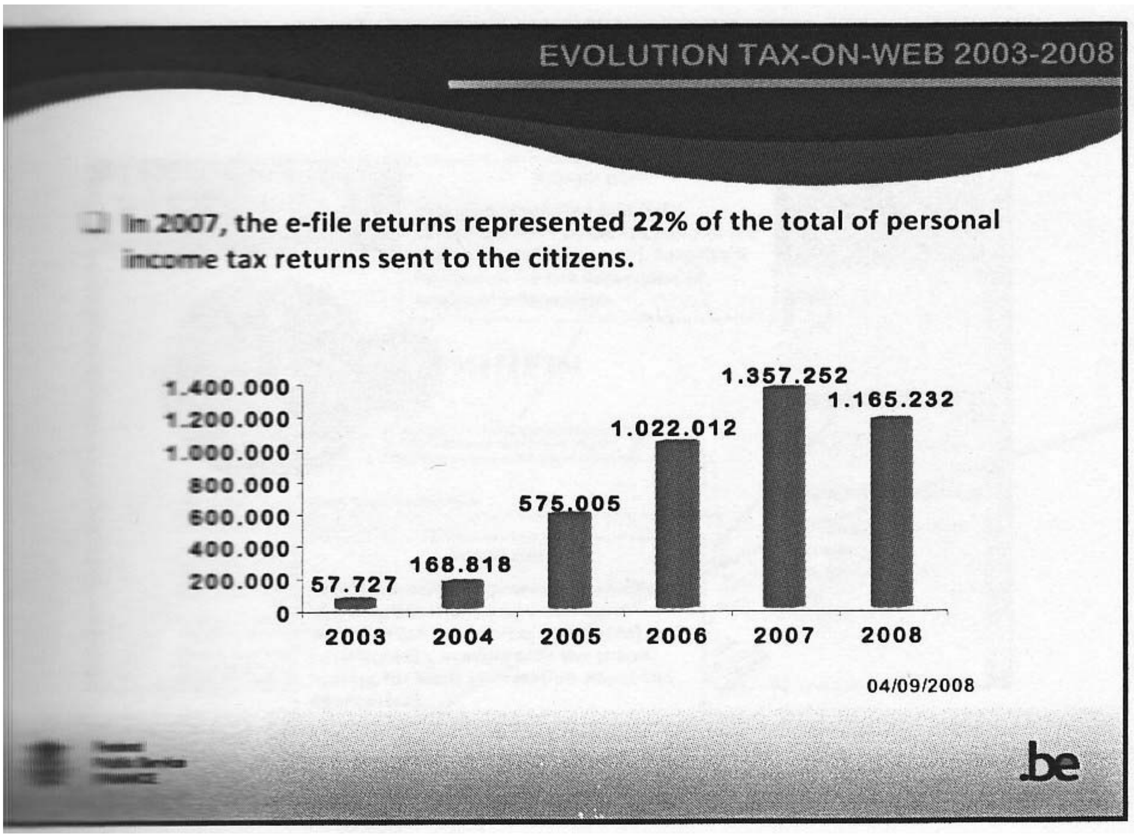
ADVANTAGES (2)
利便性 (2)

On-line help to complete the tax return
申告書が完璧になるように手助けされます。
Possibility of attachments (PDF), but not obligatory
PDFなら添付ファイルも可能です。
Possibility to consult submitted electronic tax returns and attachments
納税申告書の提出や添付など、わかりやすく説明されています。
Fast encoding developed for regular users
定期的に利用しているものには、より迅速な手続きが出来るよう符号化されます。
Extension of time for proxies (31/10/2008. Citizens : 02/07/2008)
代理の場合には申告期限が延長されます。(市民2008年7月2日、代理2008年10月31日)

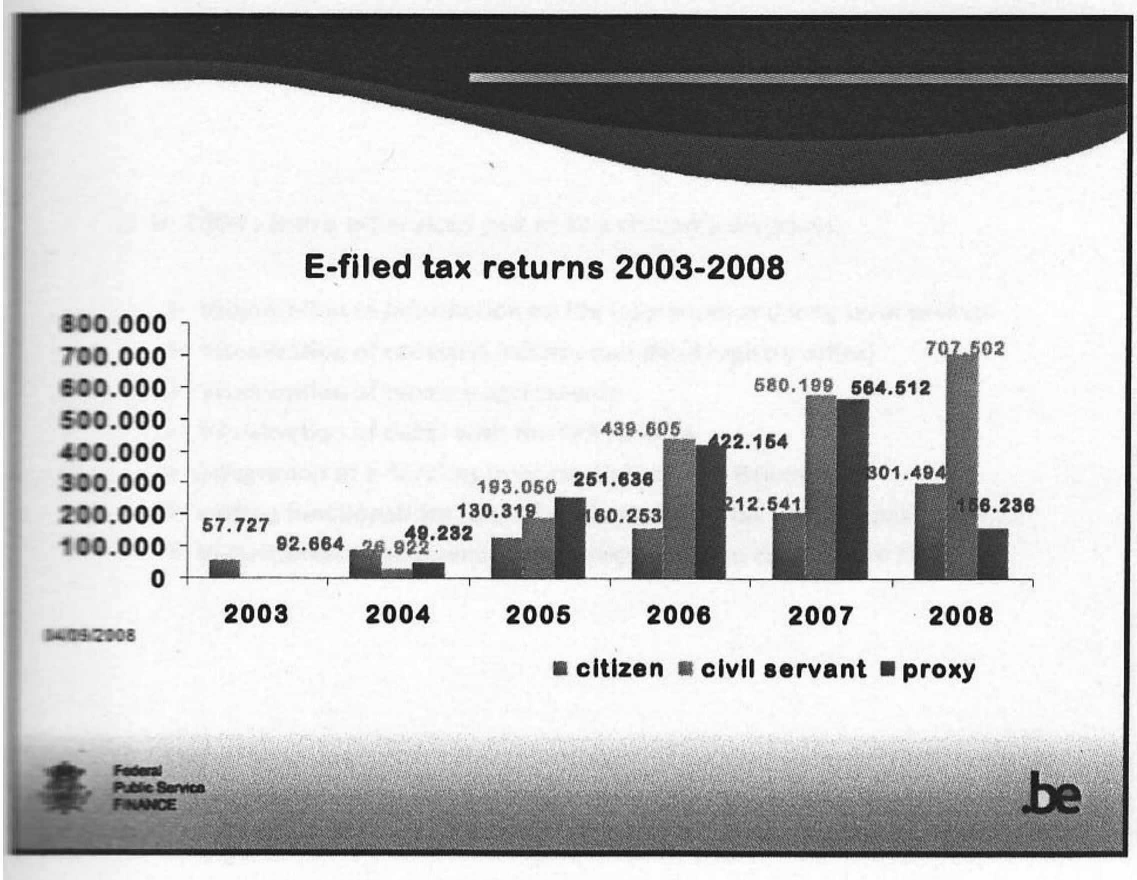
TOW FOR PROXIES
代理人用のTOW

The proxies have their own taxworkbox = the on-line clients list with the tax returns for which a mandate has been given to file electronically
代理人は独自の税作業フォルダを使用します。= 代理人は納税申告とともにクライアントリストが利用できる電子ファイルを使用します。
They can upload several e-tax returns and e-attachments of their clients at one go
⇒Faster and easier than with paper tax returns
代理人は様々なクライアントの電子添付ファイルや電子納税申告書を同時にアップロードできます。⇒紙面での納税申告より早くて簡単です。

ウェブ申告の推移　2003－2008



カテゴリー別の電子申告の利用状況推移　2003－2008



THE MYMINFIN PORTAL：THE ELECTRONIC TAX FILE OF THE CITIZEN
ミンフィン入門　市民用電子タックスファイル

Started May, 15 2007
2007年5月15日　開始
Main objectives
主な目的
Make easier contacts and improve relationship between users and administration by helping users in their administrative requests
行政と市民のコンタクトをスムーズにできるようにする。
Offer information and several e-service
情報や電子サービスを提供
User friendly, well structured and informative fiscal environment
ユーザーとの距離を近づけることにより、有益な財政環境を構築する。
Making contact easier between fiscal authorities, citizens and enterprises
財政当局・市民・企業との関係をスムーズにする。
More transparency from the FPS Finance towardsvtaxpayers
納税者に対してFPSファイナンスの透明性を促進する。

MY MINFIN：EVOLUTION 2008
ミンフィンの進化2008

In 2008：more-Services put at the citizen's disposal
2008年　市民により多くの電子サービスを提供
Visualization of information on life insurances and long term savings
生命保険や長期預金の情報をわかりやすくビジュアル化
Visualization of cadastral information（land registry office）
土地に関する情報のビジュアル化
Visualization of tenancy agreements
借家契約のビジュアル化
Visualization of debts with the FPS Finance
PFS財政の債務状況のビジュアル化
Integration of e-Services intervat, Vensoc and Belcotax
電子 Intervat, Vensoc, Belcotax の統合
Adding functionalities to the fiscal agenda（date VAT, prepaid taxes, …）
会計日程に即した機能を追加
Visualization of differences and issues between citizens and FPS
FPSと市民の間における問題点や相違点をビジュアル化

INFORMATION AVAILABLE
掲載情報

1. My personal information
   個人情報
2. Documents sent by the FPS finances

FPSから個人の発送された書類

3. Documents received by the FPS Finances
   FPSが個人から受け取った書類
4. Access to Tax-on-web to e-file my personal income tax return
   個人所得税申告の電子ファイルへアクセスする項目
5. Personal tax agenda
   個人の税に関する日程
6. My general information（my tax office, phone number…）
   一般情報（税務署、電話番号など）

CONCLUSION

総括

TOW Civil servant

TWO公務員

Citizens come to the tax office for help to fill in their income tax returns：more than 90% of those tax returns are filled in electronically by civil servants

多くの納税申告書の記入を手助けしてもらうため、税務署を訪れます。納税申告の90%は電子的に公務員により記入されます。

TOW Proxy

TOW代理人

Target group reached：more than 6.500 accounts offices registered = 90% of the accounts offices in Belgium

目標数に達しました。6,500以上の会計事務所がTOWに登録しました。=これは、ベルギー国内の90%の事務所です。

TOW Citizen

TOW市民

More than 50.000 new user in 2007 ⇒ 32% increase
2007年は５万人が新規利用=32%増
More than 88.000 new user in 2008 ⇒ 41% increase
2008年は８万８千人が新規利用=41%増
TAX-ON-WEB
TOW
2007：more than 1 Belgian tax return out of 5 is e-filled
2007年　20%が電子申告
2008：still open（31/10/2008）but the trend is more than 30% e-tax returns
2008年　まだ期中ですが、およそ30%にまではなるでしょう。
Contribute to a faster intern work process
内部の作業の効率化に大きく貢献しています。

これらの実際のMINFINの運用のデモンストレーションを見学する。
それぞれの個人がユーザーネーム、パスワードの入力されたクレジットカード大のカードを持ち、各人のパソコンに直接、挿入できる仕組みになっている。
接属した内容により、自動的に入力済みの確定申告書が写し出される。
例えば、収入、各種控除等に誤りがなければそのまま確定申告書は完成する。
そこには、会社からの収入がいくら、どこで、誰に寄附をしたか、扶養者が何名か等すべての情報が集約されている。
ちなみに、相当なMINFINの普及があるにもかかわらず、ベルギーでは、申告期限の当日にいっせいに申告をするそうです。

（相澤　康晴　担当）

The Tithing

我々がベルギーに着いて二日目に訪れた町「ブリュージュ」、その市立美術館の片隅に、この絵は今も眠っています。17世紀フランドル地方の徴税風景を描いたこの絵は、和訳される度に「年貢納め」、「税金のとりたて」、「年貢の徴収」などとされ、一見して租税の申告と徴収の光景を表したものであることは判っても、定まった訳のない絵画でもありました。

原名は「The Tithing（10分の１税），1620」、フランス語でも「Le paiement de la dîme」となっており、フランス語訳からすると「税のとりたて」が適当なのかも知れません。作者は、ピーター・ブリューゲル２世（P. Brueghel Ⅱ，1564-1638）ベルギーの生んだ世界的に有名な親子画家の息子の方です。

ヨーロッパでは、古来より自らが稼いだものの10分の１は、神のものとして教会などに供える風習があり、また農民達は農産物の収穫高の10分の１を国に供出する租税が存在しました。転じて、10分の１を意味する“Tithing”が、税そのものを指すようになったと考えられます。

ブリューゲルが描いたこの風景は、どこか現代にも通ずるものがあります。昔も今も、洋の東西を問わず、納税は庶民にとってつらいものであったようです。

（青木 優幸　記）

第２章　ベルギーの税制

はじめに

ブリュッセルには、世界一美しい広場といわれる「グラン・プラス」があり、この広場を含む町全体が世界遺産になっている。このグラン・プラスより北側の、ブリュッセル北駅周辺がオフィス街である。駅前大通りが交差する一角に、ノース・ギャラクシー（North Galaxy）と呼ばれる2つのタワーを中心とするエリアがあり、このタワーの一部をベルギー財務省が占めている。我々は此処で、我が国とは発想の異なるベルギー税制のレクチャーを受ける事となったのである。

我々が担当することとなったテーマは「ベルギーの直接税および間接税」である。事前勉強会の段階からベルギー税制に関する資料が不足して、頼りになる資料があまりない状態でブリュッセルを訪問することになった。そんな中での財務省訪問だったが、幸いにして直接税担当のピエットデヴォス（Piet De Vos）氏および間接税担当のエリックジャコブス（Eric Jacobs）氏には親切丁寧に説明頂き、また、用意していた質問の殆どに回答いただけた。更に、帰りには日本では手に入らなかった資料も頂き、お陰でこの報告書を作成することができた。この紙面を借りてお礼申し上げたい。

（青木　優幸　担当）

Ⅰ　直接税

1　概　要

(1) 主要な直接税

主な直接税として法人税及び個人所得税がある。その他の直接税として相続税、移転税及び贈与税がある。また、直接税としての地方税もあるが、この項では国税の直接税について述べることとする。

(2) 事前ルーリング

納税者は事前ルーリングを取得することができる。財務省は原則として関連する事実が忠実に開示される限り、企図された取引の税務上の効果に関する意見を書面で明らかにし、結果としてその意見に拘束される。

ベルギーにおいては、2004年から事前ルーリングに関し、新制度が導入された。実際には2004年以前からルーリングはあったが、新制度は以下のような特徴と傾向を備えている。

①　全ての分野を対象としている。
②　有効期限を５年とした。
③　本部（財務省）が審査する。
④　大きな取引（組織再編など）の際には、恒常的に事前ルーリングが使われる。
⑤　オランダの現行制度と比べ、成功と見られている。
⑥　申告前の協議が、実質的な審査段階になっている。
⑦　法律上規定のない、雇用の維持、株式の保持などの条件が付けられることがある。

さらに、事前ルーリングになじまないものについては、以下のように地域税務署の担当官との書面による合意も可能とされる。

①　損金算入の可否、償却期間など、正式の事前ルーリングになじまない事項について、しばしば利用される。
②　書面での合意である。
③　過去だけでなく、将来に関しても適用が可能。
④　内容が法律に違反する場合のみ、無効とされる。

極端な言い方をすれば、事前ルーリング（又は合意）を行っていれば、申告はほとんど通るということのようである。

(3) 法体系

ベルギーにおいて、所得に対する課税は、法人・個人共に同一法規により課税される。ベルギーでは、所得税と法人税は１本の税法で成り立っており、所得税法の中身が「個人所得」と「法人所得」に分かれるという意味である。法律は全てフランス語又はオランダ語で書かれており、英語版所得税法は存在しないため、現地で中身は直接確認できなかった。その後、個人課税の法文（INDIVIDIAL TAXATION）が入手できたので、文末に資料として掲載する。

(4) 個人・法人共通事項

① 国外所得に対する課税

ベルギー居住法人・個人については、その全世界所得ないし特定のキャピタルゲインに対し、原則として所得税が課されるが、ほとんどの場合国外源泉所得（主として事業所得）については課税が免除される。いわゆる国外所得免除方式である。

② 減価償却

固定資産の減価償却方法として、定額法および定率法が認められる。固定資産の取得価額には、その購入価格および付随費用が含まれ、その合計額が減価償却の対象になる。減価償却率は、通常課税当局との取決め（事前ルーリング）に基づくが、以下の定額法償却率が公式のガイドラインとして定められている。

資産の定額法償却率

＜資産の名称＞	＜償却率（%）＞
事務所建物	3－4
工場建物	5
事務用機器	10－12
機械装置およびプラント	10－33
自動車	20－25
研究開発用設備	33.33

2　個人所得税

(1) 課税の範囲

ベルギーに居住する個人はその全世界所得ないし特定のキャピタル•ゲインに対し、個人所得税（impot des personnes physiques/personenbelasting）が課税される。ベルギーの非居住者はベルギーの不動産を売却した場合、あるいはベルギー法人の持株の大部分を売却した場合の特定の譲渡益を含むベルギー源泉所得に対してのみ課税される。

(2) 納税義務者

ベルギーに恒久的住居のある個人、あるいはベルギーに経済的利益の中心がある個人はベルギーの居住者とみなされる。住民台帳に登録した外国人は、原則としてベルギーの居住者として取扱われる。ただし、一時的にベルギーで勤務する外国企業派遣者は、税務上特別な非居住者ステイタスを享受できる。ベルギー勤務の結果生じた追加的費用で雇用者によって負担されたものは、一定の限度内で、個人の課税所得から除外することができる。

(3) 家族の取扱い

ベルギーでは夫婦はその勤労所得につき別々に課税される。夫婦のうち１人のみが勤労所得を有する場合、勤労所得の30％を、8,880ユーロ（2008所得年度）を限度として、他の配偶者に割当てることができる。他の配偶者は、割当てられた所得に対し課税される。

(4) 外国法人派遣者に対する特別優遇制度

①　制度の概要

外国法人のベルギー支店および駐在員事務所、あるいはベルギー法人（外国企業の子会社であるか否かを問わない）で一時的に就労する外国法人派遣者は、申請により税務上の非居住者ステイタスが取得でき、課税範囲がベルギー源泉所得に限定される。つまりベルギー源泉でない所得はベルギーで課税されない。

②　非居住者ステイタス適格者

税務上の非居住者ステイタスが認められるのは、外国法人から当該法人のベルギー支店および駐在員事務所、あるいはベルギー国内の関係会社に派遣された外国法人の幹部等、一定の要件に該当する外国法人派遣者である。

税務上の非居住者ステイタスは、外国法人派遣者がベルギー赴任後６ヶ月以内に、ベルギー滞在が一時的で、任期満了後は派遣元国に帰任することが推定される証拠書類を添付し、申請されなければならない。

課税当局は、一時的にベルギーに滞在することを立証する７種の書類を例示している。

③　課税対象所得

ベルギーで税務上の非居住者ステイタスを取得した者は、ベルギー源泉所得についてのみベルギーで課税される。当該ステイタスを有する者が稼得する給与所得のうち、ベルギーから国外にビジネス目的で出張した日数に相当する所得については、ベルギー源泉所得とはみなされない。ただし、後日の税務調査に備え、非居住者ステイタスを有する納税者は、ビジネス目的で国外に出張したことを証明する証拠書類を維持・保管する必要がある。

④　特別所得控除

外国法人派遣者がベルギーに滞在するため必要な追加的費用を補填する目的で、雇用者が派遣者本人に支給する特定の手当および実費の払戻しは、年間11,250ユーロ（研究開発活動に従事する者は年間29,750ユーロ）を限度として、所得から控除することが認められる。さらに、以下の名目で雇用者が本人に支給した手当ないし実費の払戻しは、上記特別所得控除とは別に、所得税計算上「現物給与」とみなされず、給与所得から控除される。雇用者が当該費用を直接負担した場合も同様に、受益者本人の現物給与とみなされない。

ア　赴任・帰任時の引越し費用

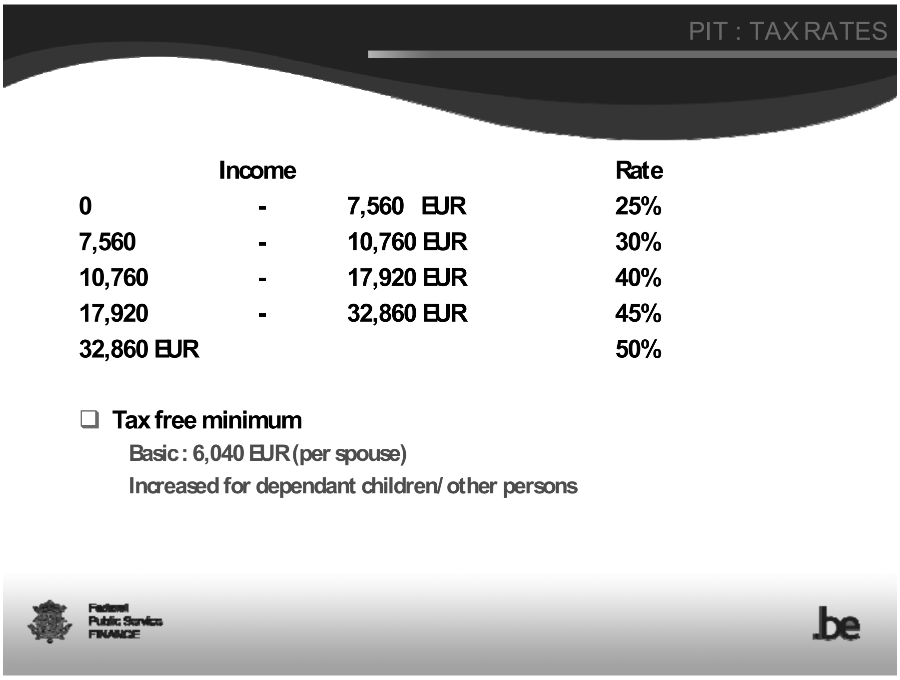
イ　ベルギーでの生活開始に必要な費用（家具、備品の購入）

ウ　子供のベルギーでの小学校から高校までの授業料（スクールバス含む）

(5) 税率

個人所得税率は、以下の超過累進税率となっている（2008年所得年度）。居住区のコミューンでは、個人所得税額の０％から12%の間のコミュナール・チャージを課税している。

所得の範囲（ユーロ）			適用税率
0.00	－	7,560.00	25%
7,560.01	－	10,760.00	30%
10,760.01	－	17,920.00	40%
17,920.01	－	32,860.00	45%
32,860.01	－		50%



(6) 所得の分類および課税所得

課税所得は、職業ないし事業から生じる勤労所得、不動産所得、個人資産所得およびその他の源泉の雑所得の合計額で構成される。特定の雑所得および譲渡所得は、納税者にとって有利であれば、稼得所得等とは別に課税される。

① 雇用所得（英：Employment income）

会社の取締役および被雇用者に支払われる賃金、給与、現物給与、年金および報酬その他は、勤労所得として課税される。

② 国外源泉所得

ベルギーと租税条約が締結されていない国で実現し、課税された稼得所得、外国に所在する不動産から生じた所得および特定の雑所得は、ベルギーの課税所得計算上、50%まで圧縮される。また、租税条約によりベルギーでの課税が免除される場合であっても、個人所得税の計算上、適用される超過累進税率は、当該所得が免除されなかったら適用されるであろう税率とされる。

③ 個人資産所得（動産所得）

不動産所得以外の個人資産から生じる配当所得、利子所得、使用料所得は、個人的資産所得に分類される。これらは、使用料を除き（使用料は無税）、源泉徴収され、当該源泉税が最終的な税負担となる（源泉分離課税）。ただし、総合課税を選択することも認められる。

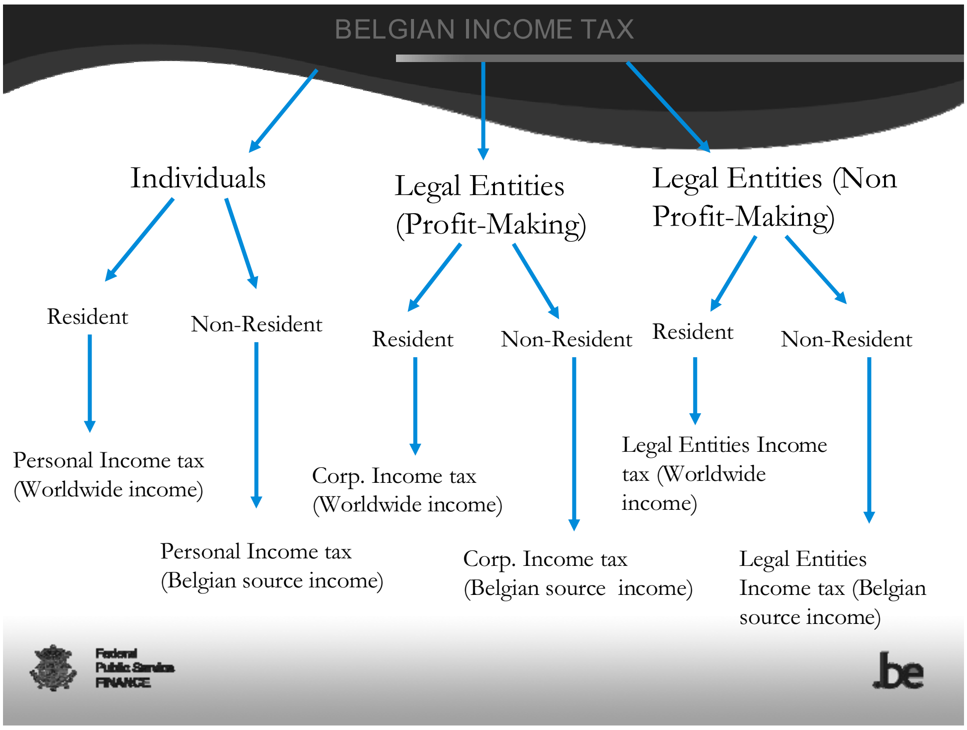
④ 譲渡所得

ベルギーに居住する個人は、事業用資産の譲渡、ベルギーに所在する特殊な不動産の譲渡およびベルギー法人の25%以上株主が非居住者に株式を譲渡した場合のキャピタル•ゲインに対してのみ課税される。ベルギーの非居住者もこのようなキャピタル•ゲインに対し課税されるが、事業用資産の譲渡の場合課税されるのは、ベルギーに所在する恒久的施設で使用される資産に限られる。また、租税条約の規定によっては、キャピタル•ゲインを納税者の居住地国に振り分け、ベルギーの課税を免除している。

5年以内の期間保有した土地から生じたキャピタル•ゲインには、33.99%（3%の付加税含む）の税率が適用される。また、5年超8年以内の期間保有した土地、外国法人に売却されたベルギー法人の25%以上の持分および5年以上保有した事業用資産から生じたキャピタル•ゲインには、17%（付加税含む）の税率が適用される。ただし、8年超の期間保有した土地建物、ベルギーの納税者および外国の個人に売却されたベルギー法人の重要持分および事業用資産から生じたキャピタル•ゲインは、課税が免除される。

(7) 免税所得

一定の社会保障給付、子供の扶養のための家族手当および一定限度内の出張手当ては課税が免除される。



(8) 所得控除

① みなし必要経費控除

所得を獲得・維持するために実際に支出された費用は、実際支出額を控除する(証拠書類の保管が必要)か、みなし必要経費控除として3,110ユーロ(2004所得年度)を限度として稼得所得から控除できる。

② その他の所得控除

その他の控除項目としては以下のものがある。

ア 不動産および株式を購入するための借入金利子

イ 元配偶者に対する扶養料の80%

ウ 一定限度内の社会保険料および年金掛金

エ 抵当付借入金の返済元本(一定の条件を満たした場合)

個人事業主は、法人の場合同様必要経費の控除が認められる。

③ 人的控除

人的控除として、納税者の数および扶養家族(配偶者は含まない)の数により一定額の税額控除が認められる。税額控除額は、下記の金額に所得税計算のための累進税率を適用する事により求められる。

ア 納税者1人につき:6,150ユーロ(2008所得年度)

イ 上記の金額は、扶養する子供の数により以下の表のように増額される(2008所得年度)。

＜人的控除の額（ユーロ）＞		＜ 人的控除の累積額（ユーロ）＞
最初の子供	1,310	1,310
2 番目の子供	2,060	3,370
3 番目の子供	4,170	7,540
4 番目以降の子供（１人毎）	4,660	

(9) 個人所得税の賦課決定および納付

個人所得税の課税年度は暦年である。所得税の賦課決定は、通常、当該賦課年度の前年の暦年中に実現した所得を基礎とする。

確定申告書の様式は、自動的にすべての納税者に送付される。個人事業主は、法人の場合適用されるルールと同様に、予定納税を行うことができる。賦課決定の手続および更生の請求も法人の場合適用される方法と同様である。

雇用所得者は、給与から毎月所得税が源泉徴収（「賃金税」と呼ばれる）されるが、適用される税率は個人の状況によって異なる。賃金税は各年度の確定所得税額から控除される。

3 源泉税

(1) 配当

ベルギーの居住法人が支払う配当に対しては25%の源泉税が課税される。この25%の源泉税率は、公募株式等ベルギーの投資会社からの配当の場合、15%に軽減される。ベルギーに居住する個人およびベルギーの非居住者にとって、源泉税は最終の税負担となる。ただし、配当支払者および配当受領者双方がベルギーの居住法人かつベルギーの法人税の納税義務者で、配当受領者が配当支払者の株式の25%以上を１年間連続して保有する場合、当該配当にかかる源泉税は免除される。

なお、2007年１月１日より、ベルギーが包括的租税条約を締結した国に居住する親会社に対しベルギー会社が支払う配当金についても源泉税を免除することとなった。また、2002年以降、自己株式消却時の利益積立金部分および会社清算時の残余財産分配金の内、投下資本を上回る部分も、配当と同様源泉税の対象となる。この場合の源泉税率は10%となる。（配当源泉税の免除が適用される条件を満たす限り、源泉税が免除される。）

(2) 利子

一般的に利子には15%の源泉税が課税されるが、以下の場合免除される。

① 特定の短期利子
② ベルギーの銀行が外国で設立された銀行に支払う利子
③ 非居住者によるベルギーの銀行への預金利子
④ 特定のベルギーの金融機関および保険会社からの借入金利子
⑤ 特定の政府債の利子
⑥ 担保付き債券以外の担保付き借入金利子

利子源泉税は、ベルギーに居住する個人およびすべての非居住者にとっては最終的な税負担となる。源泉税を納付する居住法人は、税額控除が認められる。

(3) 使用料および賃借料

居住者に支払う使用料および賃借料には源泉税は課税されない。他方非居住者への支払いに際しては15%の源泉税が課税される。支払いの総額に対し、通常、使用料の15%に相当する必要経費控除が認められる。この場合実効税率は12.75%となる。この源泉税によって、非居住者はベルギーにおける課税関係が終了する。

(4) 配当、利子および使用料の日白租税条約に基づく源泉税率

ベルギーが締結する租税条約はOECDモデル条約に準拠している。日本・ベルギー租税条約によれば、配当、利子および使用料に対する源泉税率は以下のように軽減される。

① 配当（＊）

ア 配当受領者が支配株主（25%以上所有）の場合 ： 5%

イ 上記以外の場合 ： 15%

② 利子 ： 10%

③ 使用料 ： 10%

（＊）自己株式消却時の利益積立金部分、および会社清算時の残余財産分配金の内、投下資本を上回る部分を含む。

4 地積所得（cadastral income）課税

不動産から得られる所得については、総合課税の不動産所得のほかに、「カダストラル・インカム」という不動産を運用した場合の想定運用益に課税する制度がある。

ベルギーに所在する不動産の所有者は、不動産前払税（仏：precompte immobilier/蘭 onroerende voorheffing－「固定資産税」と呼ばれることもあるが、日本の固定資産税と異なり動産には課税されないため、原語に忠実に訳す場合は不動産前払税とされる）が課税される。不動産前払税は、地籍所得（英：cadastral income）として知られる、みなし純賃貸所得に対し、ワロニア地方では1.25%、フランダース地方では2.5%の基本税率が適用される。しかしながら、これにさらに地方追加税が加算され、結果として実効税率

は、みなし純賃貸所得の８％から50％となる。地籍所得とは、土地台帳の評価額に基づいた、みなし純賃貸所得であり、通常10年間固定される（ただし、インデクセーションの対象となる）。当該不動産を所有者が占有している場合や、特定用途の不動産については、所得控除が認められる。

フランダース地方では個人の納税者自身が不動産を占有（利用）している場合、地籍所得の2.5％を限度として、納付した不動産前払税を、自身の個人所得税から税額控除することが認められる。一旦納付された不動産前払い税は還付されない。

この課税制度が固定資産税等と異なる点は、資産課税ではなく、不動産の想定運用益に対する「所得課税」であるということである。運用益の算出は、不動産の使用状況に応じて定められた運用益率を乗ずることにより算出される。なお、算出された所得は、他の所得と通算できない。また、不動産を自己の居住の用に供する場合は、住宅政策上の特例として非課税とされている。参考までに、2005年ヨーロッパ視察団７月４日「ベルギー財務省に対するレポート」に基づく課税基準を下記に掲載する。

みなし不動産所得

みなし不動産所得の計算は、その目的による

○建物付きの土地

	用　途	所　得　金　額
a	納税者の自宅として使用	みなし不動産所得
b	納税者の自宅以外の用途で使用（例:別荘）	みなし不動産所得の４０％増
c	事業用に使用	課税対象の所得はなし 事業所得とみなす（professional income）
d	事業以外の使用目的の自然人への貸付	みなし不動産所得の４０％増
e	貸付 事業使用目的の自然人への貸付 会社への貸付 ｆに掲げる法人以外の法人への貸付	賃貸料から標準経費の４０％を差し引く しかし ―その経費はみなし不動産所得の 3.39 倍の 2/3 を超えていないこと ―純賃貸料収入は、みなし不動産所得の４０％以下でないこと
f	会社を除いた法人への貸付で、もっぱら居住を目的とした自然人への貸付を行う目的の貸付	みなし不動産所得の４０％増

○更地のみなし不動産所得

上記のルールを、下記の３つの条件を考慮の上適用する

・ａとｂの場合には、適用がない
・ｅの場合には、総収入から、費用としての収入の10％を控除する
・農地としての貸付は、みなし不動産所得

（青木 優幸　担当）

（参考文献）

1　2008/9/8 KPMGブリュッセル事務所「ベルギーの税制とKPMG／事前ルーリング」
Japanese Practice Director　野村正智 氏
2　ベルギーの税制と投資（Tax and Investment Profile Belgium 2008）
監査法人トーマツ　第7章法人税　B.減価償却
3　ベルギーの税制と投資（Tax and Investment Profile Belgium 2008）
監査法人トーマツ　第８章個人所得税　Ⅰ．納税義務者
4　ベルギーにおける事業開始の手引き　ジェトロ・ブリュッセル・センター
（JETRO Brussels）2005年３月　9.3外国法人派遣者に対する特別優遇制度
5　2008/9/10　ベルギー財務省　Piet De Vos 氏（First attaché of finance at the Administration of Fiscal Affairs）説明資料より「税率表」
6　2008/9/10　ベルギー財務省　Piet De Vos 氏（First attaché of finance at the Administration of Fiscal Affairs）説明資料より
「ベルギー所得税課税体系」（法人所得課税も含まれる）
7　ベルギーの税制と投資（Tax and Investment Profile Belgium 2008）
監査法人トーマツ　第９章源泉税　Ⅴ. 不動産前払税
8　2005年ヨーロッパ視察団　７月４日「ベルギー財務省に対するレポート」

グランプラス広場風景

5　法　人　税

ベルギーにおける法人税制の概要について、以下のとおり報告する。

(1) 納税義務者

①　居住法人に対する課税

ベルギーの居住法人は、固定資産の譲渡から生じるキャピタル・ゲイン（資本参加適格株式の譲渡益を除く）を含む全世界所得に対し、ベルギー法人税が課税される。しかし、ほとんどの場合、国外源泉所得（主として事業所得）は課税が免除される(国外所得免除方式)。

ベルギー居住法人であるか否かの判定基準としては、管理支配地主義および本店所在地主義を併用しており、登記上の住所および実質的な管理支配の中心がベルギー国内にある法人は、ベルギーの居住法人とみなされる。

②　外国法人（非居住法人）に対する課税

外国法人（非居住法人）には、ベルギー国内源泉所得に対し非居住法人税が課税され、ベルギー源泉の配当・利子・使用料、ベルギー国内に有する不動産にベルギー源泉税が課税される。ベルギーに恒久的施設を有する外国法人は、ベルギーで生じたか、あるいは恒久的施設に帰属するすべての事業所得および不動産所得に対し、非居住法人税が課税される。ベルギー源泉の利子および使用料が、ベルギーの恒久的施設に帰属する場合、当該利子および使用料に課せられた源泉税は、税額控除が認められる。

なお、非居住法人税の標準実効税率は居住法人の場合と同様33.99%（付加税含む）である。支店等の恒久的施設に対しても、ベルギー法人同様、配当所得の95%が免税になる資本参加免税（配当所得控除）制度やみなし利息控除、欠損金の永久的繰越の制度が認められる。

③　グループ法人課税

ベルギーでは、連結納税制度は存在しない。ただし、ベルギー政府は、その「導入を検討」しているようである。

また、グループ間の損失の振替制度やグループ会社間において無税で資産の移転を行う規定もない。しかし、リストラの一環として株式の交換により会社の事業全体を譲渡する、もしくは、一つの事業に属する資産をある会社から他の会社に移転する際に生じるキャピタル・ゲインの課税の繰延の規定を設けている。ただし、無税の資産譲渡は、EU加盟国内で設立された会社に限定されている。

(2) 課税所得

法人税の課税所得の計算上、一般に公正妥当と認められた会計原則に従い作成された財務諸表の当期利益に、以下の①から⑥の順番で一定の税務上の調整を加えた利益が、課税所得となる。

①　益金不算入項目の減算、損金不算入項目の加算

税務上益金不算入となる会計上の収益としては特に一定の条件を満たす資産譲渡益等、また、税務上損金不算入となる会計上の費用としては、特に罰金、レストラン費の31%、レセプション費・贈答費の50%、自動車関連費用の25%、株式譲渡損、支

払利息の内市場金利を超える部分（後述の「オ．支払利子」の項参照。）等があげられる。

主に、下記の項目につき、税務上の取扱いが会計上の取扱いと異なる場合は、調整を行う必要がある。

ア　外貨建て資産負債の換算差額

一般的に、実現した為替差益は課税され、実現した為替差損は損金算入可能である。他方、外貨建の債権債務は決算日レートで換算され、会計上認識された未実現為替差益は、繰り延べることが望ましいとされるが、益金として計上することもできる。未実現為替差益を損益計算書に計上する場合、原則として課税所得となるが、貸借対照表上の別個の特別な負債科目（「未実現為替差益積立金」）に区分計上されている限り、課税は繰り延べられる。また、原則として、会計上認識された未実現為替差損は、引当金を計上することで損金算入できる。会計上未実現差損益が計上されていない場合、課税も損金算入もない。

イ　キャピタル•ゲイン

キャピタル•ゲインは原則としてすべて課税所得となる。ただし、保有期間5年超の固定資産を譲渡した場合のキャピタル・ゲインは、売却相当金額が、譲渡後3年以内に新規の償却資産に再投資されることを条件として、課税の繰延が認められる。この場合、キャピタル・ゲインは、新規取得資産の減価償却費計上時と平仄を合わせ、新規取得資産の償却年数にわたって取り崩され、益金算入される。

資本参加免税（配当所得控除）適格株式の譲渡から生じるキャピタル・ゲインは非課税となり、キャピタル・ロスは損金算入不可となる。

ウ　棚卸資産

棚卸資産は、原則として税務上も低価法を採用し、取得原価と時価（正味実現可能価額）のうちいずれか低い額で評価される。棚卸資産の取得原価は、会社が選択した方法に正当性があり、いったん採用した方法を継続適用することを条件に、先入先出法、後入先出法および移動平均法のうちいずれかの方法が認められる。

新製品等で価格変動が激しい場合、課税当局に申請することにより合理的な価格のルーリングを取得することが可能である。

エ　減価償却

事業の用に供している固定資産（有形、無形を問わない。）は、その取得原価（購入価格および付随費用がふくまれる。）をもとに減価償却する。減価償却方法としては、定額法および定率法が認められる。ただし、車両、無形固定資産の償却は、定額法に限られる。耐用年数は課税当局と会社との間で交渉により決定することができるが、経済省が妥当とされる償却率のガイドラインを公表している。

なお、営業権の償却は、会計上最高5年だが、税務上は10年が妥当とされる。車両の場合、損金算入限度額は減価償却費の75％に制限されている。

また、税法に定義される「中・小規模会社」（後述の「(3) 税率」の項参照。）を除き、期中取得年度の償却費は期間に応じて按分計算しなければならない。

なお、減価償却に関する詳細は前掲報告の「1(4)②　減価償却」の項を参照されたい。

オ　支払利子

事業目的の借入金利子は、原則として損金算入が認められる。ただし、利率が市

場金利を超える場合、債権者のリスク、借入期間および通貨等を考慮の上、損金算入が制限される可能性がある。また、利子が、非課税業者あるいは軽減税率が適用される者に支払われる場合も、損金算入が制限される。

さらに以下の制限がある（後述の「(8) 過少資本税制」の項参照。）。

a　法人税が課税されないか、ベルギーより有利な取扱いを受けるベルギー非居住法人（非居住の恒久的施設を含む。）への利子の支払は、ベルギーの納税者が、当該利払いが通常の事業取引に該当し、利率が異常でないことを証明しない限り、損金算入されない。

b　借入元本が、期末払込資本金および期首課税済み利益剰余の合計の7倍を超える場合で、利子の受益者がベルギーで通常課税されるより有利な取扱いを受ける場合、借入元本のうち、当該7倍を超える部分に対する利子は損金算入が認められない。

c　個人株主に支払われる利子、あるいは会社取締役に支払われる利子は、一定の要件を満たした場合、当該利子は、配当とみなされて（隠された利益分配）、損金算入が認められない。

また、資本参加免税（配当所得控除）適格株式取得のための借入金利子は、当該株式が財務諸表の固定資産に計上される限り損金に算入される（後述「④－1　資本参加免税による受取配当金の益金不算入（配当所得控除）」の項参照。）。

カ　引当金

当期の事業活動に起因する特定の支出が将来に見込まれる場合、または、今期以降も10年以下の期間にわたり定期的な支出が見込まれる場合（メンテナンス・修理など）、無制限に引当金を計上することが可能である。ただし、その引当金の明細及び根拠を記入したフォームを、毎期、確定申告書に添付しなければならない。

特定の回収不能債権に個別に引当てた貸倒引当金は、損金算入が認められるが、概算の貸倒引当金は損金算入できない。

キ　創業費・開業費

税務上は設立年度で全額償却するか、または、会社自身で決めた年数で償却する。会計上は5年以内に償却しなければならない（前述の「エ．減価償却」の項参照。）。

ク　費途不明金

コミッション等の支払は、金額、支払先が明瞭な場合は損金算入できる。支払先が不明の場合、コミッション等自体は損金算入できるが、支払金額の300％の特別税（これ自体は損金算入可）プラス３％の付加税を支払わなくてはならない。

ケ　その他

支払配当は、原則として損金に算入されない。また、原則として、すべての役員報酬は損金算入が認められる。法人税、延滞税および遅延利息は損金算入できない。また、特定の地方税（例えば環境税や未入居建物税）も損金算入が認められない。ただし、固定資産源泉税、道路税および不動産税等のその他の租税公課は損金算入される。

被雇用者、取締役およびパートナーのための特別な年金基金への拠出金は、損金算入が制限される。

②　源泉地による所得の分類と国外源泉所得の取扱い

ベルギー居住法人は、原則として全世界所得に対して課税される。しかしながら、

国外の恒久的施設に帰属する国外源泉所得や国外に所在する不動産からの所得など当該外国で課税対象となった所得（配当、利子および使用料を除く）については、当該外国とベルギーとの間に租税条約が締結されているかどうかにより取扱いが異なる。

ア　租税条約締結相手国を源泉とする所得

ベルギーと租税条約を締結した国を源泉として当該国で課税対象となった所得で、配当、受取利子および使用料以外の所得は、ベルギーでの課税が免除される（国外所得免除方式）。

ベルギーと租税条約を締結した国を源泉とする配当、利子および使用料については、源泉国で徴収された源泉税を、ベルギー法人税から税額控除することができる。

イ　租税条約非締結国を源泉とする所得

ベルギーと租税条約を締結していない国を源泉とする配当、利子および使用料以外の所得で、源泉国で課税対象となった所得は、通常の法人税率で課税される。

③　研究開発要員に対する特別所得控除と寄付金の控除

ア　研究開発要員に対する特別所得控除

後述の「(6)－1　投資等にかかわる優遇制度」の項参照。

イ　寄付金の控除

寄付金は、税法に規定されている諸団体（教育、文化、科学など）に対するものに限り、課税所得金額の５％または500,000ユーロのいずれか小さい額を限度として損金算入が認められる。

④－1　資本参加免税による受取配当金の益金不算入（配当所得控除制度）

ア　資本参加免税による受取配当金

ベルギーの法人税の課税対象法人から、あるいは外国で同様の課税を受ける法人から、配当金または子会社の清算配当を受領した場合、利益の分配によって生じる二重課税を排除するため、資本参加免税（配当所得控除）の制度が設けられている。この制度によれば、以下の要件を満たす場合、資本参加免税（配当所得控除）適格配当として、源泉地を問わず、源泉税控除後の金額の95%が、配当受領法人の課税所得の算定上益金不算入とされる。

a　株式要件

所有する株式が、ベルギー会計法の定め「財務固定資産（Financial Fixed Assets）に分類されるものであって、配当を受けるベルギー内国法人は、最低1年間以上継続して配当会社の株式を保有していること。ただし、配当受領株主が、ベルギーの金融機関（銀行、保険会社、投資会社等）である場合には、適用されない。

b　持株要件

株式の持株割合が、配当する会社の株主資本の少なくとも10%を保有するか、株式価値120万ユーロ相当以上の株式を保有していること。

c　課税要件

配当原資となる利益が、ベルギーの税率と比較して妥当な税率で（EU外の場合15%以上）課税されていること。すなわち、（準）タックス・ヘイブンである国または地域から直接間接に受け取った配当は、資本参加免税（配当所得控除）制度は適用されない。ここでいう（準）タックス・ヘイブンの国または地域からの配当とは、配当支払法人の所在地国または地域の中央政府によって課税される法人税の課税標準ないし実効税率が、15%未満である場合をいう。ただし、納税者が証明可能な場合、同制度が適用できる。

また、海外から受ける配当に適用する場合には、当該国とベルギーの間で、租税条約が締結されていなければならない。

なお、資本参加免税（配当所得控除）適格株式の譲渡益は、課税が免除される。また、資本参加免税（配当所得控除）適格株式取得のための借入金利子の損金算入は、当該株式が財務諸表の固定資産の部に計上されている限り制限されない。

イ　上記以外の受取配当金

上記に該当しない受取配当金は、全額課税対象となり、通常の課税所得に含められ、通常の法人税率で課税される。ベルギー居住法人からの配当は、原則として25%の源泉税の対象となる。配当金を受領する者がベルギー居住法人である場合、源泉税は当該法人の法人税より税額控除することができ、源泉税が法人税を超過している場合、差額については還付される。

④－2　資本金に係るみなし利息控除（Notional Interest Deduction：NID）

従来のコーディネーション・センター税制に代わるattractiveな税制として、2006年12月31日以後を決算日とする事業年度から、資本部分についても税務上、借入と同様にみなし、みなし利息の損金算入を認める、「みなし利息控除（Notional Interest Deduction）」が導入されている。コーディネーション・センターが特に外国籍企業グループを対象としていたのに対し、ベルギー法人税の対象となる全てのベルギー法人ならびに外国法人に適用される。

なお、当該税制導入と同時に資本登録税（0.5%）は廃止された。

税制の概要は、調整後の自己資本の一定割合を、株主に対する支払利息とみなし、法人所得計算上において控除することができるとするものである。

控除額の計算法は以下のとおりである。

調整後自己資本(A) × みなし利息率(B) ＝ みなし利息(控除額)

「調整後自己資本（A)」とは、前事業年度末のベルギー会計基準に基づく自己資本額から、投資助成金と資産再評価剰余金の勘定に計上された金額を減算し、さらに、資産の部に計上される次の額を減算調整した額である。

ア　固定資産に計上される株式
イ　定期的な課税所得を生じないと判断される短期運用資産
ウ　ベルギー国外に所在する不動産で租税条約の対象となるもの
エ　上記株式・不動産を除き、租税条約の対象となる外国支店に配布される純資産
オ　奢侈品

「みなし利息率（B)」は、ベルギーの10年償還国債の前暦年度の平均利率を参照する。

たとえば、2008年度（2007年12月末を事業年度とする課税年度）については、2007年の年平均率に基づき4.307％とされる。また、「中・小規模会社」に該当する企業には0.5％増の利率を適用できる。したがって、中小規模企業の2008年度に適用される利率は、4.807％となる。ただし、みなし利息率の上限は6.5％とし、前年度との利率の差が１％を超えることはできない。

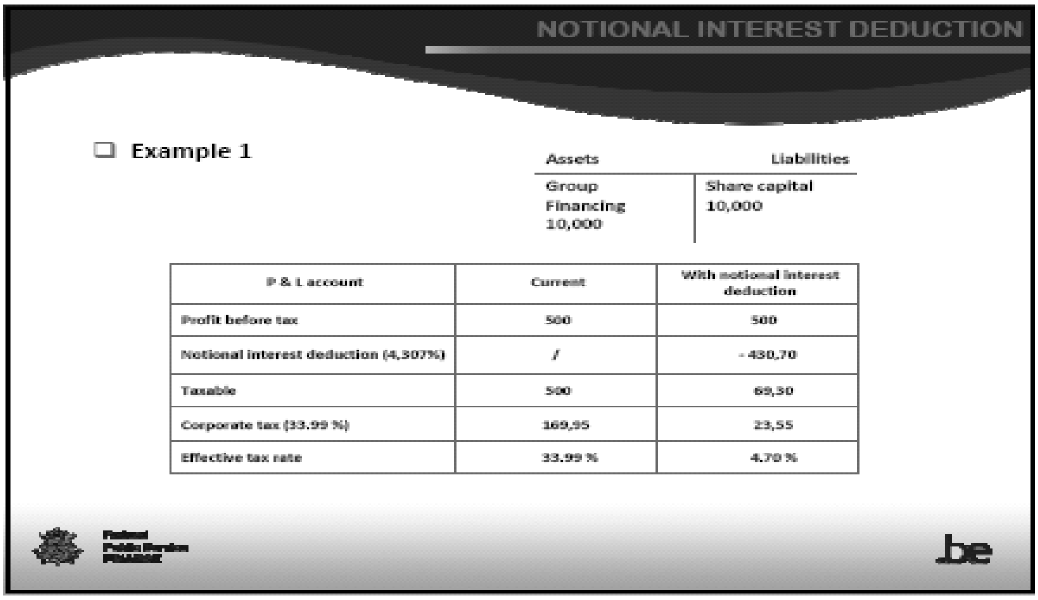
本税制は、自動的に適用されるのではなく、特別申告フォームに明細を記入の上、控除を受ける年度の法人税申告書に添付することが必要である。

欠損のため当年度中に利用できなかったみなし利息控除は、翌年度以降7年間繰越すことが出来る。

なお、みなし利息控除税制適用上の留意点として、ベルギー子会社へNIDを適用する結果、ベルギーにおいて実効税率を大きく軽減できるメリットがある一方で、親会社が所在する国においてタックス・ヘイブン対策税制が適用されるリスクについて詳細な調査が必要であろう。

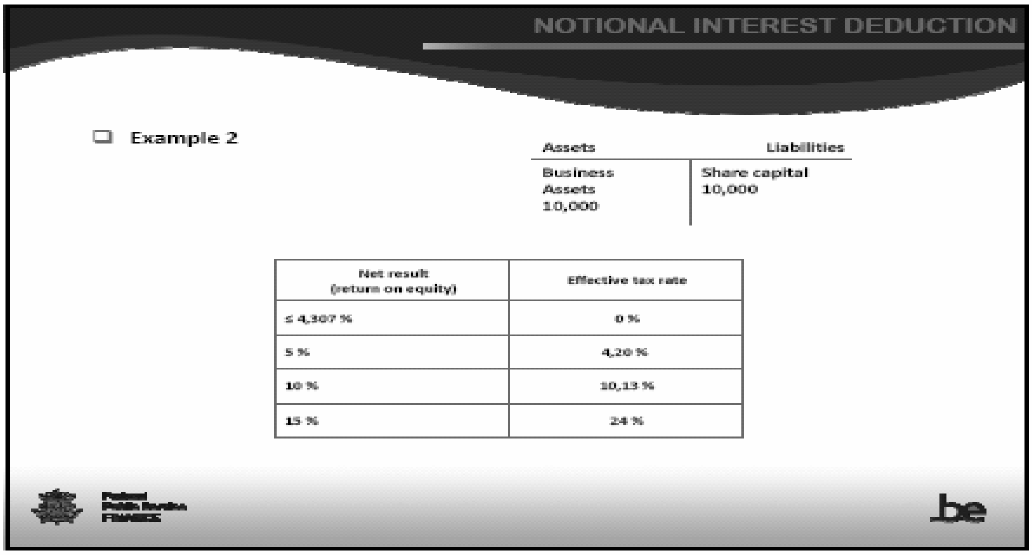
【参考－1】　NIDの適用会社と他の会社との実効税率の比較

－NIDの適用会社－



P & L account	Current	With notional interest deduction
Profit before tax	500	500
Notional interest deduction (4,307%)	/	- 430,70
Taxable	500	69,30
Corporate tax (33.99 %)	169,95	23,55
Effective tax rate	33.99 %	4.70 %

－他の会社－



Net result (return on equity)	Effective tax rate
≤ 4,307 %	0 %
5 %	4,20 %
10 %	10,13 %
15 %	24 %

⑤－1　欠損金の取扱い

原則として、損失は無期限に繰越可能であるが、欠損金の繰戻し（還付）は認められない。また、各事業年度の欠損金の利益との相殺には制限がない。ただし、株主または取締役の大半が交代する等、会社の実質的な経営権に変更があり、当該変更が正当な財政上の理由あるいは経済的必然性に基づくものであることが立証されない場合には、欠損金の繰越が認められない。

会社合併においては、被合併会社（消滅会社）の欠損金は、原則として合併会社（存続会社）に移転可能である。合併会社および被合併会社双方の欠損金の引継ぎは、一定の会社法上・税法上の条件を満たす場合に限り、合併前の純資産と合併後の純資産の割合に制限される。

当該事業年度の欠損金および過年度の繰越欠損金は、「異常ないし慈善的性格の利益」すなわち納税者が受け取る違法な所得あるいは寄付金、特別税の対象となる秘密口銭（Secret Commission）とは相殺できない。

⑤－2　国外で計上した損失の取扱い

外国支店で計上した当期事業損失は、ベルギー本店固有の事業所得と相殺することが認められる。国外損失の相殺順序について、ベルギーと租税条約を締結する国で計上された損失かどうかにより、損失の取扱いは以下のように異なる。

ア　租税条約締結国で計上された損失の相殺順序

a　租税条約非締結国を源泉とする所得　　b　ベルギー国内源泉所得

イ　租税条約非締結国で計上された損失の相殺順序

a　租税条約締結国を源泉とする所得　　b　ベルギー国内源泉所得

なお、上記で計算された結果のプラスの純所得が、当該事業年度のベルギー法人の課税所得となる。この場合、過年度からの繰越欠損金があれば控除できる。

⑥　投資控除

後述の「(6)－1　投資等にかかわる優遇制度」の項参照。

(3) 税率

居住法人に対する法人税の標準税率は、2003年1月1日以降開始事業年度より33%である。さらに、財政再建のための付加税として3%が加算されため、適用実効税率は33.99%となる。ただし、課税所得を圧縮可能とする優遇税制度（みなし利息控除：NID）が導入されたため、実効税率を大幅に軽減できる可能性がある。

また、下記の条件を満たした「中・小規模会社」の中小法人の場合、以下の表に示されるように、322,500ユーロ以下の所得に対しては、課税所得を以下の3つの区分に分け、それぞれの区分に対し次の異なる軽減税率が適用される。

課税される所得の区分（ユーロ）	税　率	付加税込の実行税率
0－25,000 以下	24.25%	24.98%
25,000 超　90,000 以下	31.00%	31.93%
90,000 超　322,500 以下	34.50%	35.54%

＊非居住法人に対する標準税率は居住法人と同様である。

【中小法人の軽減税率適用の条件】

軽減税率が適用される「中・小規模の会社」の条件は、以下のとおりである。

- 会社が分配する配当が期首払込資本金の 13%を超えないこと。
- 会社が投資持株会社でないこと。ここでの投資持株会社とは、会社が保有する資本参加持分への投資額が会社の資本の部の金額の 50%を超える会社をいう。
- 会社の持分の 50%超を他の居住法人ないし外国法人に保有されないこと。
- ベルギー内にコーディネーション・センターを持つ企業グループに属さないこと。
- 当該事業年度に、少なくとも 1 名の取締役に、最低 36,000 ユーロの報酬を支払うこと（会社の課税所得が 36,000 ユーロ未満の場合、報酬は、法人所得額以上でなければならない)。

(4) 法人税の賦課決定および納付

税務上の事業年度は、企業の採用する会計年度（暦年又はその他）である。

ベルギーの法人税は、法人の事業年度の所得を基に賦課決定される。

ベルギー法人は、通常 1 年に 4 回の予定納税をすることができる。予定納税額は任意だが、確定税額の精算時、不足額に対し延滞税が課税される。また、予定納税額が確定税額を上回る場合、その超過額については繰り越すか、還付を受けることになる。

法人税申告書は、株主総会での決算承認30日後、もしくは決算日後 6 ケ月以内のいずれか早い方を期限として提出しなければならない。

法人税申告書は税務検査官によって検査され、その結果書面による追加情報が必要と認められた場合、納税者は要請を受けてから原則として30日以内に回答しなければならない。その税務検査官の検査に基づき、賦課決定通知書（avertissement-extrait de role/aanslagbiljet）が発行される。

賦課決定通知書を受理した納税者は、これに不服がない限り、受理から 2 ヶ月以内に未精算税額を納税しなければならない。不服がある場合は、賦課決定通知書の日付から 6 ケ月以内に上位機関に対し異議申し立てができる。この場合の挙証責任は納税者側にある。税法に関する異議は、最終的に裁判所の判決に委ねられる。

法人税申告書は、6 年を一つのサイクルとして調査される。最初の 3 年間は詳細に調査される。残りの 3 年間は形式要件を検討するのに止まる。

(5) 源泉税

ベルギー源泉税は税額控除でき、法人税額を超過する場合には還付される。ベルギーと租税条約を締結した国を源泉とする配当・利子・使用料に関して徴収された外国源泉税は、一般に同所得に対するベルギー源泉税額を限度として税額控除が認められ、それ以外の国を源泉とするこれらの所得については、外国税額を課税所得から控除すること

が認められる。ただし、いずれの場合も法人税額を超過する場合の還付はない。

なお、配当・利子・使用料に関する源泉税の詳細については、前掲報告の「**3. 源泉税**」の項を参照されたい。

(6)－1　投資等にかかわる優遇制度

投資にかかわる優遇制度として以下の制度がある。本報告においては制度の紹介にとめる。

① 地方政府機関からの投資補助金に対する免税
② 非課税の投資準備金
③ 加速償却
④ 投資所得控除
⑤ 研究開発要員に対する特別所得控除
⑥ 研究開発への投資に関する特別税額控除

(6)－2　外国投資優遇制度

外国投資誘致の目的で導入された以下の 3 つの特別な制度がある。

① コーディネーション・センター
② ディストリビューション・センター
③ サービス•センター

これらに関する特別税制優遇措置自体は廃止された。ただし、課税当局との個別交渉・ルーリングにより、活動内容を限定しつつ所得を算定する方法は依然可能である。

(7) 移転価格税制

ベルギー課税当局は1999年 6 月に移転価格に関する通達を公表し、多国籍企業の採用すべき移転価格の決定において、OECD移転価格ガイドラインに基づく独立企業間価格基準（arm's length principle）を尊重すべき旨を明確に規定している。その通達によれば、独立企業間価格基準によらず、その結果、ベルギー国外に移転したとみなされる所得について、ベルギーで課税されることになる。

その後、2006年 7 月 4 日付通達により公式に独立企業間価格のスタンダードが導入され、所得の相関的調整についても定められている。また、2006年11月14日付通達により、移転価格調査および文書化規定（義務ではない）の指針について公表された。

なお、事前確認制度を用いると、独立企業間価格の算定において、企業の税務リスクを適切に管理することができる。この制度では、企業が確認申請した独立企業間価格算定方法等について、税務当局がその合理性を検証し確認がとれた場合に、申請内容どおりの内容で申告を行えば、原則として、移転価格調査の対象にならない。

(8) 過少資本税制

ベルギーには、日系企業が通常の取引において注意すべき過少資本税制は適用されていない。ただし、以下のケースに該当する場合には、過少資本税制が適用される。

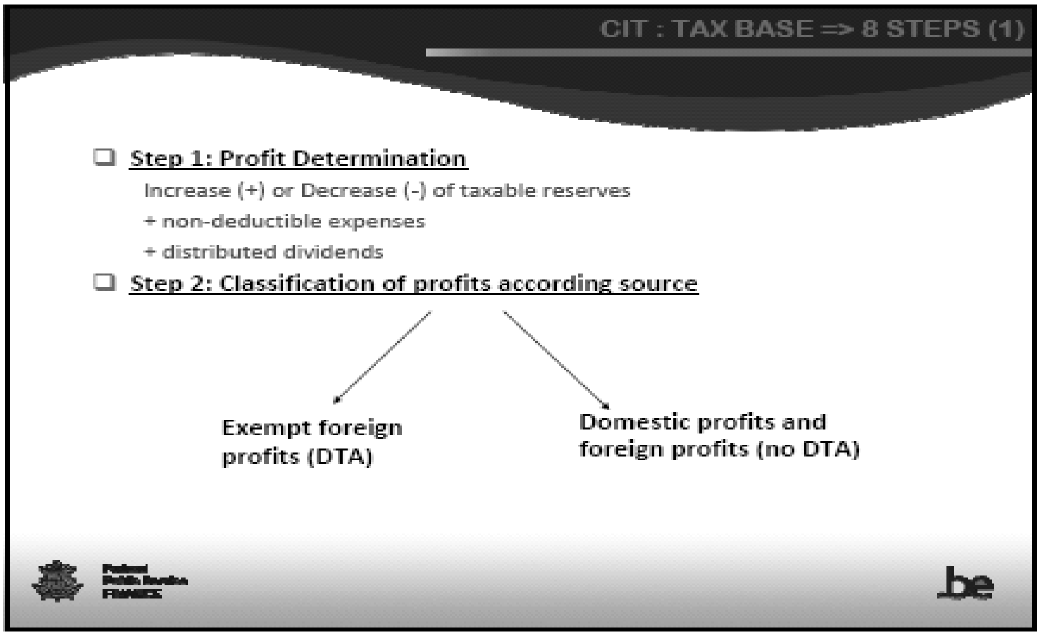
① 負債：自己資本比率が 7：1 を超えるベルギー会社から、受取利息が課税されない、または、ベリギーに比べて著しく低い税率を適用するタックス・ヘイブン国等に居住する他の法人に支払われた利子のうち、当該限度を超える負債部分に対応する利子は

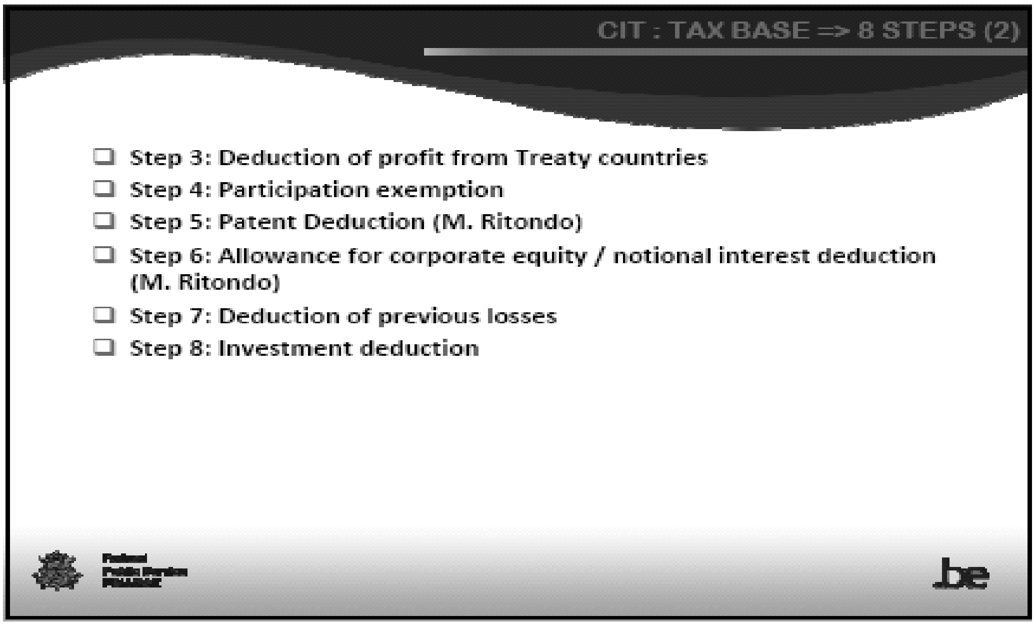
損金算入できない。

② 個人株主またはベルギー法人に所属する個人あるいは役員に支払われる利子は、利率が市場金利を著しく上回る場合、または、借入金額が会社資本金額を上回る場合、配当とみなされ損金算入できない。

【参考－2】 法人税の構成

ベルギーの法人税の構成は次のStep 1 からStep 8 の八段階のステップを踏む。





【「NID」に関する質問と回答】

≪ Question ≫

(1) Can I consider NID complies with EU regulation according?
(2) Is there a possibility that NID goes against ECJ ruling?
(3) Is there a possibility in the future that NID is sued by EC nations?
(4) Please email me the article of EU regulation on NID along with the article number.
(5) Please email me an official NID format for my information.
(6) As a rule, you separate concepts for "Profit & Loss" and "Capital". However,
NID oversteps the underlying principles
and maintains neutral tax system.　What is the goal of that?
and please show me a theory about accounting and tax of that ?
(7) Is there a possibility that OECD recommends NID to improve on " Bad Competition of Tax "?
(8) What do you think of CCCTB?　Is it acceptable or not?
(in connection with NID)

≪ Answer ≫

I can give you now an answer to your question about Notional InterestDeduction.

Notional Interest Deduction (NID)についての貴方の質問に対して、次のような回答をすることができます。

The NID was discussed internally at European level and doesn't make anyproblem, which in practice corresponds to a formal opinion, although we cannot legally qualify as such.

NID はヨーロッパ[共同体]レベルにおいて内部的に検討されたもので、いかなる問題も生じません。
それ自体を法的に適格なものということはできないかも知れませんが、実施面において公式見解に対応するものです。

1) the ECOFIN Council of European Union adopted a code of conduct in thefield of corporate taxation, which aims to dismantle tax regimes deemed"harmful" to the common market. No harmful criteria has been identified (examples of harmful criteria:benefits granted only to non-residents, lack of substance, lack oftransparency,...). １）ＥＵの経済・財務相理事会（ECOFIN）評議会は、法人税制の領域における行動規範を採用しました。これは、共同市場（単一市場）に対して「有害」とみなされる税制を廃止することを目的とするものです。有害性の判定基準として（未だ）確立されたものはありません（有害性の判定基準の例：非居住者対してのみ利益が授与される場合、実態の欠如、透明性の欠如・・・）。
2) the EU has established 4 cumulative criteria for considering anadvantage as State aid, incompatible with the common market. The 4 criteriaare not met simultaneously, so the NID can not be assimilated to State aid. ２）EU は、共同市場（達成の目的）とは相いれない、国家による補助（というアドバンテージである）と判定するための４つの累積的な判断基準を設けました。 ＮＩＤは、この４つの判断基準を同時に満たすものではありませんから、NID が国家による補助と同視されることはあり得ません。
I can give you other considerations about criteria of EU Code of Conduct and State Aid. EU の行為規範および国庫補助の基準に関して考慮すべきその他の事項として次のようなものがあります。
Code of Conduct：行為規範： 1) Advantages only to non-residents: ==> it's not the case (it's for residents and non-residents); １）非居住者のみに対する優遇措置か ==>該当しません（居住者及び非居住者双方に適用があります） 2) Advantages are ring-fenced from the domestic market (they do not affect the national tax base) ==> NO - belgian company benefit equally ２）国内市場から隔離された優遇措置か（即ち、ベルギーの内国法人の課税ベースに影響を与えないか）

==>該当しません　－　ベルギーの内国法人にも等しく適用されます

3) Advantages without substance (real economic activity):
==> NO - see anti abuse dispositions
３）実質（実質的経済活動）を伴わない優遇措置か
=>該当しません　－　濫用防止条項を参照

4) Non-application of OECD principle (transfer pricing):
==> NO - OECD principles do not prohibit N.I.D.
４）OECD の移転価格ガイドラインが適用されないものか
=>いいえ　－　OECD 移転価格ガイドラインは NID を禁止していません

5) Lack of transparency:
==> NO - it's fully transparent.
５）透明性の欠如
=>いいえ　－　完全に透明です

Three more criteria:
* Financial branches : NO - Modification in allocation of benefit between parent and Branch;
* Holdings: NO - Financial assets are deducted from the "capital at risk";
* Headquarters: Not applicable

三つの追加的基準：
＊金融活動支店：　いいえ　－　本支店間における利益の分配についての修正
＊持株会社：　いいえ　－　金融資産は「リスク資本」から控除されます
＊ヘッドクォーター（本部）：適用なし

State Aid：国庫補助

4 cumulatif criteria to be fullfilled simultaneously (art. 87 & 88 EC - Treaty)
同時に充足されるべき 4 つの累積的標準（EC 条約 87 条及び 88 条）

1) Transfer of State resources (look at the source of financing):
==> YES - it is indeed granted by the Belgian State
１）国家財政の移転であること（これは財政支出の出所によって判断する）：

==>はい　－　ベルギー国家により実際に拠出されています

2) Economic advantage (enterprise would not have received in normal conditions):
==> NO - it applies to all enterprises;
２）経済的利益（通常の条件の下では一般企業は享受できない）：
==>いいえ　－　すべての企業に適用されます

3) Selectivity (different from general measures which apply in a automatic manner):
==> NO - to all companies + upgrade SME's,... can be justified by nature and economy of the system;
３）選択性（一般の法令のように自動的に適用されるものではない）：
==>いいえ　－　すべての会社に対して適用され、加えて中小企業に対する優遇がある：
制度の性格及び経済性により正当化されうる

4°) Effect on competition and trade between State members (small amount not concerned):
==> this criterium is interpreted very broadly. As soon as there is an exchange between members, the answer is YES.
４）国家間における競争及び交易に対する影響（微小なものは無視して重要なものについてのみ考慮する）：
==>この標準は大変広く解釈されます。
国家間において交換があると、すぐに、答えは「はい」となります。

In conclusion: 2 clear NO's
1 YES
1 May be
結論：　２つの明らかな「いいえ」１つの「はい」１つの「場合により」

Not fullfilled simultaneously = NO STATE AID.
同時に充足されない　＝　国庫補助にあたらない

- About N.I.D. format：NID 書式について

An official NID format do not exist in English, because taxpayers have to introduce their tax return in French or in Dutch.

So, I send you the format in French . Apologize for this.

英語版のフォーマットがないのでフランス語のフォーマットを添付します。
The purpose of NID is to eliminate the tax discrimination betweendebt-financing and equity-financing. NID の目的は、デットファイナンスとエクイティファイナンスの間における税制上の差別を撤廃することにあります。
- There is no link between accountancy and tax. That's why we called this deduction, a "NOTIONAL" deduction, which has no impact on the accounts (deduction of a deemed interest on equity, an interest that is not paid by the enterprise - it is "extra-accountancy".) 財務会計と税務会計の間にリンクはありません。 この控除は、財務会計に影響しないので「NOTIONAL」な控除と呼称されます。 （株式に対するみなし利息は、実際に企業によって支払われているものではないので、財務会計の枠外のものなのです。）
- OECD principles on Transfer Pricing do not prohibit N.I.D. 移転価格に関する OECD 移転価格ガイドラインは NID を禁止していません。
- CCCTB: If this regime would enter into force within UE, the NID would probably lose its attractivity. 共通連結法人税課税ベース（ＣＣＣTB）が制度化されて施行されれば、NID はおそらくその魅力を失うでしょう。
I send you in attachment the official brochure on NID. NID に関する公式パンフレットを添付しますのでご覧ください。

（安田　京子　担当）

（参考文献）

1 Deloitte Japanese services Group
『ベルギーの税制と投資 Tax and Investment Profile Belgiun 2008』
Deloitte Touche Tohmatsu 監査法人トーマツ(2008年7月)
2 税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税制《第2版》』中央経済社（2008年7月）
3 Steve Moriyama『拡大欧州の投資・税制ガイド』中央経済社（2008年）
4 Juhani Kesti, European Tax Handbook 2008, “BELGIUM CORPORATE TAXATION”(IBFD, 2008,Amsterdam)

6　相続税、贈与税及びその他の登録税

(1) 相続税

ベルギーの居住者から相続した資産の価値、およびベルギーの非居住者から相続したベルギーに所在する不動産の価値に対し、相続税（仏：droit de succession/蘭：successierecht）が課税される。ただし、相続財産の評価額が一定額未満の場合は、税額控除が認められる。相続税率は以下のようにブラッセル首都圏、ワロン地方およびフランダース地方でそれぞれ異なる税率が適用される。ただし、個人事業の相続の場合は3%のフラット・レートが適用される。

①　ブラッセルおよびワロン地方の場合

ア　直系親族または配偶者からの相続：	3% ― 30%
イ　三親等内親族からの相続：	20% ― 70%
ウ　その他の者からの相続：	30% ― 80%

②　フランダース地方の場合

ア　直系親族または配偶者からの相続：	3% ― 27%
イ　兄弟姉妹からの相続：	30% ― 65%
ウ　その他の者からの相続：	45% ― 65%

(2) 贈与税

登録可能な書面による贈答の場合にのみ贈与税が課税される。それゆえ、本税は登録税と同一フォームで課税されるが、原則として、相続税と同様の税率が適用される。本税は、一定の条件を満たせば、課税が免除される。

(3) その他の登録税

贈与税の他、不動産の譲渡に対し12.5%（フランダース地方10%）（ただし、新築建物を除く。新築建物は付加価値税の対象となる）、株式の引受けに対し0.5%（ただし、EU域内の会社の組織再編成の場合を除く）の登録税が課税される。株式配当にも課税される。

7　日白租税条約

日本とベルギーは、1968年に租税条約が締結され（1970年に発効)、その後1988年に配当と利子の条項を改正することを内容とした議定書が交わされた（1990年に発効)。

日本とベルギーの租税条約は基本的にはOECDモデル租税条約に準拠しているが、二重課税の排除等特徴的な点もあり以下重要な条項を中心に記述する。

(1) 第1条（人的範囲）

一方または双方の居住者に適用する。「国民」ではなく「居住者」を対象としている点でOECDモデル租税条約と同様である。

(2) 第2条（対象税目）

対象税目に所得税だけでなく、住民税的な地方所得税を含めている。但し、財産税は対象税目から除かれている。具体的には以下の通り。

①日本において

ア　所得税

イ　法人税

ウ　住民税

②　ベルギーにおいて

ア　個人所得税

イ　会社税

ウ　非営利団体税

エ　非居住者税

オ　源泉徴収税及び源泉徴収税補完税

カ　アからイにいう租税の付加税（地方公共団体のための個人所得税の付加税を含む）

なお、本租税条約締結後に、上記租税と実質的に類似の性質を有する他の租税を日本若しくはベルギーが設けた場合、その租税も対象になる点はOECDモデル租税条約と同様である。

(3) 第3条（一般的定義）

本租税条約において特に定義されていない用語は、文脈により別に解釈する場合を除いて、日本若しくはベルギーの国内租税法上の意義を有する旨が明示されておりOECDモデル租税条約と同様である。

(4) 第4条（居住者）

日本若しくはベルギーの国内租税法上居住者とされる者を、各々本租税条約上も居住者と定めている。その結果、日本・ベルギー双方で居住者となる者については、租税条約本文上は権限のある当局の合意によりいずれの国の居住者とするか決定する旨定めている。

但し、本租税条約の締結と同時に交換された書簡によると、日本・ベルギー双方で居住者となる個人については、OECDモデル租税条約第4条2に定める原則を考慮に入れた上で合意する旨記載されている。

OECDモデル租税条約第４条２は以下の通り。

① 当該個人は、その使用する恒久的住居が存在する国の居住者とみなす。その使用する恒久的住居が双方の国内に存在する場合には、当該個人は、その人的及び経済的関係のより密接な国（重要な利害関係の中心がある国）の居住者とみなす。

② その重要な利害関係の中心がある国の決定が出来ない場合又はその使用する恒久的住居がいずれの国にも存在しない場合には、当該個人は、その常用の住居が存在する国の居住者とみなす。

③ 常用の住居が双方の国に存在する場合又はいずれの国にも存在しない場合には、当該個人は、自己が国民である国の居住者とみなす。

④ 当該個人が双方の国の国民である場合又はいずれの国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、問題を合意により解決する。

(5) 第５条（恒久的施設）

基本的にOECDモデル租税条約に準拠しており、従属代理人は準備的・補助的活動のみを行う場合を除いて恒久的施設に含まれ、一方独立代理人を通じて事業活動を行っているのみであれば恒久的施設を有するとはされない。また、相手国に子会社が存在することのみをもって恒久的施設を有するとはされない。

OECDモデル租税条約を部分的に修正している点は以下の通り。

① 相手国の建物工事現場又は建設若しくは組立ての工事に関連して、12箇月をこえる期間、監督活動を行う場合には、その国に恒久的施設を有するものとされる。

② 準備的または補助的活動について恒久的施設に該当しない旨は定められているが、それらを組み合わせた活動の全体が準備的または補助的活動である場合については特に規定がない。

③ 準備的または補助的活動のために「のみ」商品や設備等を保有するのではなく、「もっぱら」準備的または補助的活動のために商品や設備等を保有する場合にも恒久的施設に該当しない旨規定されている。

(6) 第６条（不動産所得）

不動産が所在する国に、第１次課税権を認めており、OECDモデル租税条約と同様である。

(7) 第７条（事業所得）

第５条で規定した恒久的施設に帰属する部分についてのみ課税する帰属主義の考え方を採用している。恒久的施設に帰属する部分の計算の仕方の原則については、OECDモデル租税条約と同様に、毎年継続的に独立企業とみなして計算される利得を恒久的施設に帰属する部分として計算する旨、規定されている。

(8) 第８条（国際運輸業所得）

国際運輸に従事する企業の居住地国でのみ課税される旨、規定されている。この点、OECDモデル租税条約では、国際運輸業所得について「企業の実質的管理の場所」が所在する国でのみ課税される旨規定されており異なっている。また、この結果ベルギーの居住者が営む企業は、船舶又は航空機を国際運輸に運用することについて、日本の事業

税を免除される旨規定されている。さらに、本租税条約の締結と同時に交換された書簡によると、航空機を国際運輸に運用する日本若しくはベルギーの企業が、いかなる種類の共同計算、共同経営又は国際経営共同体に参加している場合であっても、本条は同様に適用される旨記載されている。

(9) 第9条（特殊関連企業）

企業が特殊関連のある企業との間（親子会社間又は共通支配下にある会社間）で取引を行い、その取引条件が独立企業間の条件と異なる場合には、課税所得を調整することができる旨規定されている。OECDモデル租税条約と異なり、租税条約締結年との関係から、課税所得の調整の結果生じた経済的二重課税排除のための対応的調整については規定されていない。

(10) 第10条（配当）

配当については、受領者の居住地国において課税できる旨、規定した上で、支払者の居住地国でも以下の限度において課税できる旨規定されている。

① 配当の支払者の居住地が日本である場合

ア 配当の受領者が配当支払日以前6箇月以上、議決権のある株式の25%以上を保有している場合

当該配当の金額の10%

イ ア以外の場合

当該配当の金額の15%

② 配当の支払者の居住地がベルギーである場合

ア 配当の受領者が配当支払日以前6箇月以上、議決権のある株式の25%以上を保有している場合

当該配当の金額の5%

イ ア以外の場合

当該配当の金額の15%

なお、「配当」とは株式その他利得の分配を受ける権利から生ずる所得であって、支払者の居住地国の税法上株式から生ずる所得と同様に取り扱われるものと規定されている。また、株式資本を有する法人以外のベルギーの法人について「配当」とは、投下資本に係る所得としてその法人の構成員に支払われる給付をいう。

また、OECDモデル租税条約と同様に、上記の支払者の居住地国での税率制限は、配当受領者が配当支払者の居住地国に、その配当の支払の基因となった株式等を実質的に保有する恒久的施設を有するときは、適用しない旨規定されている。

さらに、源泉税の節で記載の通り、ベルギーにおいては、2007年1月1日より、これまでEU内の適格親会社に対する配当のみに認められていた源泉税の免除の範囲を拡大し、ベルギーが包括的租税条約を締結した国に居住する親会社に対し、一定の条件を満たせばベルギー会社が支払う配当金について源泉税を免除することになった。この条件を満たした場合、上記（b)(i)(ii）の限度額以下となるため、源泉税は免除される。

(11) 第11条（利子）

利子については、受領者の居住地国において課税できる旨、規定した上で、支払者の

居住地国でも当該利子額の10%を限度として課税できる旨規定されている。なお「利子」とは、公債、債券又は社債その他の債権から生じた所得等で当該所得が生じた国の税法上貸付金から生じた所得と同様に取り扱われるものと規定されている。OECDモデル租税条約においては償還差益も利子に含まれるが、日本において償還差益が利子所得ではなく雑所得として取り扱われるため、本条約においても償還差益は「利子」の範囲に含めていない。

また、OECDモデル租税条約と同様に、上記の支払者の居住地国での税率制限は、利子受領者が利子支払者の居住地国に、その利子を生じた債権を実質的に保有する恒久的施設を有するときは、適用しない旨規定されている。さらに支払者と受領者との間に、特別の関係があると認められた場合には、本条は、その特別な関係がなかったならば合意したであろう金額についてのみ適用され、超過分は利子支払者の居住地国の法令に従って課税することができる旨規定されている。

（12）第12条（使用料）

使用料については、受領者の居住地国において課税できる旨、規定した上で、支払者の居住地国でも当該使用料額の10%を限度として課税できる旨規定されている。この点OECDモデル租税条約においては使用料は源泉地国免税としているため、異なった取扱いとなっている。なお「使用料」とは、文学上、美術上若しくは学術上の著作物（映画フィルムを含む。）の著作権、特許権、商標権、意匠若しくは模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程の使用若しくは使用の権利の対価として、産業上、商業上若しくは学術上の設備の使用若しくは使用の権利の対価として、又は産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価として受けるすべての種類の支払金及び船舶又は航空機の裸用船契約から生ずる所得をいうと規定されている。なお、本租税条約の締結と同時に交換された書簡によると、特許権その他これに類する財産を譲渡した場合の所得については、真正でかついかなる権利も譲渡人に残さない譲渡に限り、第13条（譲渡収益）の規定を適用し、そうでない場合には本条を適用する旨が規定されている。

また、OECDモデル租税条約と同様に、上記の支払者の居住地国での税率制限は、使用料受領者が使用料支払者の居住地国に、その使用料を生じた権利又は財産を実質的に保有する恒久的施設を有するときは、適用しない旨規定されている。さらに支払者と受領者との間に、特別の関係があると認められた場合には、本条は、その特別な関係がなかったならば合意したであろう金額についてのみ適用され、超過分は使用料支払者の居住地国の法令に従って課税することができる旨規定されている。

（13）第13条（譲渡収益）

不動産の譲渡から生じる収益については、当該不動産が存在する国に課税権を認めている。また恒久的施設の一部を構成する動産の譲渡から生じる収益についても、当該恒久的施設が存在する国に課税権を認めている。その他の財産（国際運輸に運用する船舶又は航空機及びこれらの運用に係る財産を含む）の譲渡から生じる収益については譲渡者が居住者とされる国に課税権を認めている。ほぼOECDモデル租税条約と同様の内容となっている。

(14) 第15条（給与所得）

OECDモデル租税条約と同様に、給与については勤務地（源泉地国）で課税されるのが原則であるが、以下の条件を全て満たせば居住地国に課税権を認めている。

① 報酬の受領者がその年を通じて合計183日を超えない期間、勤務地に滞在し

② その報酬が勤務地の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われ

③ その報酬が勤務地に雇用者が有する恒久的施設により負担されないこと

なお、OECDモデル租税条約においては、上記（a）が「報酬の受領者が当該課税年度に開始若しくは終了する12箇月の期間を通じて合計183日を超えない期間、勤務地に滞在し」となっており、本租税条約が暦年で判定する点につき相違している。

また、企業が国際運輸に運用する船舶又は航空機において行われる勤務に関する報酬に対しては、その企業の居住地国に課税権を認めている。

(15) 第16条（役員報酬）

OECDモデル租税条約と同様に、役員報酬については法人の居住地国で課税される。なお、役員の報酬で管理的又は技術的性質の日常の任務の遂行に関して法人から受領するものについては、勤務に関して被用者に支払われる報酬とみなして第15条（給与所得）を適用する。

(16) 第17条（芸能人）

OECDモデル租税条約と同様に、演劇、映画、ラジオ又はテレビジョンの俳優、音楽家その他の芸能人及び運動家の所得については役務提供地国で課税される。

(17) 第18条（退職年金）

OECDモデル租税条約と同様に、政府職員条項を除き、過去の勤務について支払われる退職年金その他これに類する報酬はその退職年金受給者の居住地国で課税される。

(18) 第22条（その他所得）

OECDモデル租税条約と同様に、前各条に規定されていない所得については、居住地国にのみ課税権を認めている。

(19) 第23条（二重課税の排除）

居住地国での二重課税排除の方式として、日本においては外国税額控除方式が採用されているのに対して、ベルギーにおいては国外所得免除方式が採用されている。よって本条においては日本における二重課税排除の内容とベルギーにおける二重課税排除の内容を分けて規定している。

① 日本における二重課税排除の内容

ベルギーで直接に若しくは源泉徴収により納付されるベルギーの租税は、日本の租税法令（今後行われる改正でその原則に影響を及ぼさないものを含む）に従い、日本の租税から控除する。 ベルギー法人が自己の株式の25%以上を所有する日本の居住者である法人に配当を支払う場合には、ベルギー法人がその利得について納付するベルギーの租税も前記の控除にあたり考慮するものとする（間接外国税額控除の適用）。

② ベルギーにおける二重課税排除の内容

日本国内の源泉所得で、本租税条約に従い直接に若しくは源泉徴収により日本において租税を課されており、かつベルギーの租税法令によりベルギーにおいて租税を課されるものについては、以下の方法により二重課税を排除する。

ア　配当所得控除制度が適用される配当

法人税の節で記載した、配当所得控除制度が適用される要件を満たす配当については、配当額の95％が、ベルギーの居住者から受領した配当と同様に、課税所得の算定上益金不算入とされる。

イ　利子、使用料及びアに該当しない配当

これらの所得に対して課税されるベルギーの租税から、日本で納付された租税を控除するものとする。控除はベルギーの現行の租税法令（今後行われる改正でその原則に影響を及ぼさないものを含む）に規定されている外国の租税の一定の割合とする。投資所得に限定して外国税額控除方式を適用していることになる。

ウ　ア、イ以外の所得で、日本で租税を課されたもの

これらの所得については、ベルギーは課税を免除するが、その他の所得に対する租税の額の算定にあたり、これらの所得の免除がなかったならば適用される税率を適用することができる（累進付国外所得免除方式の適用）。また、対象事業年度の日本の課税所得から控除された欠損金について、過去ベルギーで課税所得から控除されたものがある場合には、その控除された欠損金に対応する金額についてはベルギーで課税することができる。

（額田　一　担当）

（参考文献）

1　租税条約関係法規集　平成20年版　財団法人納税協会連合会
2　OECDモデル租税条約コメンタリー逐条解説　川田剛・徳永匡子　税務研究会
3　解説　改正租税条約　矢内一好　財経詳報社
4　Q&A租税条約　矢内一好・高山政信・小沢進　財経詳報社
5　ベルギーの税制と投資　2008年版　デロイト・トウシュ・トーマツ
6　ベルギーにおける事業開始の手引き　ジェトロ・ブリュッセル・センター

Ⅱ　間接税

1　概　要

ベルギー間接税には、付加価値税、物品税、環境税などがあるが、ここでは付加価値税（VAT）を中心にレポートした。なお、当方からした質問について親切な回答、解説を頂いたものは、その一部を文中でQ&A形式で紹介することにした。

ベルギー付加価値税（VAT）はEU指令（付加価値税（VAT）指令）に準拠しており、その実施に向けて法令が施行されている。規定の一部は複雑なため（例、課税取引および免税取引のリスト、提供地、物品の域内調達、付加価値税率など）、頻繁に発生する事例について取り上げるが、規定に関して包括的であるとは限らない。

■　GDPに対する税収割合

Q１　ベルギーのGDPに対する税収割合および税収総額に占める付加価値税の（VAT）の割合はどのくらいか。

A　　ベルギーのGDPは2006年47兆円（3,132億ユーロ）、税収総額は13兆円（865,2億ユーロ）、GDPに対する割合は約27％である。付加価値税は3.6兆円なので税収総額に占める割合も約27％である。

2007年は50兆円（3,305億ユーロ）、税収総額は13兆円（891億ユーロ）なのでGDPに対する割合は約26％である。付加価値税は3.8兆円なので税収総額に占める割合は約29％である。

解説

（1）ベルギーのGDPに対する税収総額の割合は、約10％の日本と比べるとかなり高めである。

（2）ベルギー財政の立て直しには大いに貢献しているものと思われる。

（3）それでも付加価値税（VAT）について基本的にはＥＵ指令（2006/112/EC）を遵守しており、他のEU加盟国と比べても特別高率に課税している訳ではない。反対に、例外的ではあるが不動産に対して免税としていることをEUから指令違反として指摘されている。

2　付加価値税（VAT）

付加価値税（VAT）は物品およびや役務（サービス）に対して課せられる税で、「最終的には」最終消費者によって負担される。製造プロセスおよび流通プロセスにおける各取引で漸次課せられる。仕入時に支払われた税金はプロセスの各段階において控除されると

いう事実を考慮すると、新たに付加された価値だけがその段階における課税対象ということになる。従って、付加価値税（VAT）は消費に対して雪だるま式に増加してゆく税ではない。

付加価値税（VAT）とは販売価格に対する比例税である。しかし、適用税率は課税対象とされる物品およびサービスの性質によって異なる。

課税取引には以下のとおり３つのカテゴリーがある。

(1) 物品の譲渡およびサービスの提供

付加価値税（VAT）の納税義務を負う者により対価を目的として、国内で行われた物品の譲渡およびサービスの提供

(2) 輸入

ベルギーに物品を輸入すること。輸入とは、EU加盟国以外の国から持ち込まれる物品のみを指すものとする。

(3) 物品の域内調達

物品の域内調達で、これがベルギー内で対価を目的として行われたもので、これらの物品は、他のEU加盟国から持ち込まれる。

3　納税義務者

付加価値税（VAT）の納税義務者は、付加価値税（VAT）の徴税プロセスにおいて非常に重要な存在であり、顧客に販売する際には付加価値税（VAT）を徴税しなければならない。その一方で、販売時に課された付加価値税（VAT）から購入時に支払った付加価値税（VAT）を控除することができる。つまり、差額だけを支払うことになる（すなわち、自らの事業が生み出した価値に課せられる税である）。

納税義務者とは、日常的に独立して経済活動を行う者であり、専業あるいは副業の別、または利益動機の有無に関わらず、任意の場所においてVAT指令に言及されている物品、またはサービスを提供する者をいう。

VAT指令に従い、免税者とは違う活動を行っている公共機関および公共団体でも、その活動が公共機関として行われていることから、納税義務者とはみなされない。しかしながら、納税義務者とならないことにより重大な競争阻害をもたらす場合、その活動に対して納税義務が発生することもある。

【公共機関および公共団体が納税義務を負う場合】

一部の活動に関する限り、無視できないもので、公共機関および公共団体が納税義務者とみなされる場合がある。このような活動の例としては、遠距離通信サービス、水道供給、ガス供給、電気供給、物品および旅客の輸送、港湾開発、水路開発、空港開発、およびその他の活動が挙げられる。

以下の者は納税義務を負う場合がある。

①　日常的に経済活動を行うわけではないが、一定の期間ある条件下で建造物に関する取引を行う者（例、建造物の建設、または建造物の取得、権利の確立または移転）。

②　ある条件下で対価を目的として新規の輸送手段を時として提供する者。

「輸送手段」とは、以下を含めるものとする。船舶および飛行機、または、シリン

ダー容量が48㎤以上のエンジン、または7.2kw(キロワット)以上の馬力を有する陸上自動車。以下の輸送手段は「新規」とみなされる。

a　陸上車の場合。最初の使用後6ヶ月以内に譲渡が行われた場合、または、走行距離が6,000kmを超えない場合。

b　船舶の場合。最初の使用後3ヶ月以内に譲渡が行われた場合、または、航行時間が100時間を超えない場合。

c　飛行機の場合。最初の使用後3ヶ月以内に譲渡が行われた場合、または航空時間が40時間を超えない場合。

③　特殊なカテゴリーには以下も含まれる。

a　免除されている納税義務者。VAT指令に従って、免税されている活動を行う自然人または法人（例、教育機関、病院、文化施設など)。

b　納税義務の無い法人。納税義務の無い者と定義されている公共機関（上記を参照のこと。州、地方自治体、公共施設）および持ち株会社。

4　課税対象となる取引

課税対象の活動には以下4つのカテゴリーが含まれる。

(1) 物品の譲渡

①　物品の譲渡とは、所有者がその物品を処分する権限を移転または譲渡することをいう。一部の他の取引も譲渡とみなされることがある。

②　物品という用語は、ガス、電気、熱、冷却を含むあらゆる有形の財産、および、不動産の使用権等の権利（所有権を除く）を意味すると理解されている。但し、一部の長期借地権は含まない。

③　物品の譲渡地とは、原則として物品が取得者側、または譲受人の自由となる場所をいう。

④　物品の譲渡の例外

ア　この規則には多くの例外がある。例えば、譲渡人、取得者側、または（代理として）第三者が物品を送付あるいは輸送する場合、取得者側に引き渡しまたは輸送が行われた場所が譲渡地となる。また、譲渡人、あるいはその代理人により物品の設定または組み立てが行われた場合、譲渡地はその設定または組み立てが行われた場所となる。

イ　天然ガス供給網を通じて行われるガス供給、または電気供給の場合、消費者がこれらを有効に利用し、消費する場所が譲渡地となる（納税者の主要な事業活動が、ガスや電気の再販売などである場合は例外とする）。

ウ　物品がEU加盟国以外から輸入され、別のEU加盟国に向けて譲渡される場合、譲渡地は原則として、物品がEU加盟国に輸入された場所とする。

しかしながら、物品が新規の輸送手段ではなく、譲渡者、あるいはその代理人により組み立ても設定もされず、代理人により他のEU加盟国からベルギーに送付、または輸送され（遠隔販売に関するシステム）、かつ物品の譲渡が次の者のために行われた場合、譲渡地は常にベルギーとする。

a　免税とされる納税義務者、または納税義務の無い法人（VATを除いた免税額が最高11,200ユーロまで）

b　その他の納税義務者とされない者

エ　物品税対象品（鉱油、アルコールまたはアルコール飲料、タバコ）以外の物品の譲渡で、暦年あたりの総額が35,000ユーロを超えない（VATを除く）場合、譲渡者が選択する場合に限り、譲渡地はベルギーとなる（例、別のEU加盟国に設立された通信販売会社）。

オ　譲渡の時点とは、原則として物品が取得者側、または譲受人の自由となった時点をいう。例えば、譲渡者、あるいはその代理人により物品が到着した時点、または引渡しが行われた時点、あるいは設定や組み立てが完了した時点などである。特別な取り決めが適用されることもある。

カ　原則として、物品の引渡しが行われる時点が税を支払うべき時（「課税に適する事件」）となる。しかし一部のケースでは、異なる取り決めが適用される場合がある（域内の交通事情による延納は翌月の15日まで）

(2) サービスの提供

サービスとは、VAT指令に定められた意味での物品の譲渡以外のすべての行為と定義される、あらゆる肉体労働および知的労働をいう。

① 契約に従い顧客の所有する素材を利用して行われる業務（顧客から託された素材や物体から作成、または組み立てた動産を契約者が顧客に引き渡すことがポイントで、契約者が使用された素材の一部を提供しているかどうかは問題ではない。）

② 人材の提供、物品を所有し享受する権利の供与（一部の不動産を除く）

③ 車両用駐車スペースや収納室の提供、家具付き部屋やキャンプ場の提供、飲食の提供、文化的活動、スポーツ、娯楽施設へのアクセスの提供、ラジオ、ケーブルテレビ、遠距離通信に関するサービスの提供、交通路や土木工事現場へのアクセスの提供、インターネットサービスなど。

④ 対価を目的としたサービスは、経済活動（一部例外を除く）の目的、および個人的な必要性あるいは従業員の必要性のために不動産業に従事している納税義務者も含め

るものとされている。また、さらに一般的には、無償の活動すなわち経済活動とは関係なく行われる事業もこれに含まれるものとする。

⑤ サービスの提供地とは、サービス提供者が事業の主要拠点と定めた場所をいう。またはすでに定着した施設の所在地が提供地とみなされる。

但し、例えば、不動産に関連するサービス、定着した施設の所在地、動産にまつわる仕事に関連するサービス、物理的にサービスが行われる時点で定着した施設が位置する場所、輸送に関連するサービス、輸送が行われる場所（出発地あるいはその他の場所の場合もある）、文化的活動、スポーツ、科学活動、または飲食に関連するサービス、サービスが有効に利用され楽しまれている場所、広告に関するサービス、人材を自在に配置するサービス、遠距通信サービスに関連するサービス、インターネットサービスなどは、サービスの購入者が経済活動の拠点としている場所、または永久的な拠点と定めた場所をいう。

⑥　原則として課税が発生するのは、サービスが完了した時点である。この時点で税が支払われるものとする。但し、一部のケースでは、異なる取り決めが適用される場合がある。（例、インボイスの発行や現金支払など）

(3) 輸　入

①　輸入という用語は、EU域外からEU加盟国に持ち込まれた物品に対して使用される。EU連合内に持ち込まれた時点で、物品が所在するEU加盟国において輸入が発生する。この規則には多くの例外があるが、特に多いのは、税関に関する法律に準じた特別な税関手続きである。

②　原則として課税はベルギーで発生し、ベルギーへの物品の輸入に際して、税は支払われるものとする。

(4) 物品の域内調達

①　物品の域内調達とは、売り手または購入者、あるいはその代理人により、別のEU加盟国の購入者に向けて発送または輸送された有形の動産について、その所有権を享受する権利を取得することである。

②　ベルギーで行われる対価を目的とした物品の域内調達が以下の者により行われるときは課税対象とされる。

ア　その資格において行動する納税義務者

イ　免除の権利が与えられている納税義務者者、売り手がその資格において行動する納税義務者

③　以下のような物品の域内調達には、付加価値税（VAT）は課されない。

ア　引渡しがベルギーで行われる場合（例、海洋航路船の取得、主に国際線に利用される飛行機の取得、外交上の施設または領事館のための物品の取得）

イ　取得した金額の総額が暦年あたり11,200ユーロ（VATを除く）の範囲内で、以下の者によって行われた場合

a　免除が適用される納税義務者（一部の中小企業のこと）

b　定率システムの対象となる農業事業者

c　付加価値税（VAT）の控除が認められていない物品の引渡しおよびサービスの提供を独占的に実行している納税義務者（例、医師、学校、病院など）

d　納税義務の無い法人

本規定は、新規の輸送手段および物品税対象品には適用されない。しかしながら、上記の納税義務者および納税義務の無い法人は、ＥＵ加盟国内での物品の取得を全てベルギー内での本税の対象とするかどうかを選択できる。一度選択したら、少なくとも2暦年にわたり適用される。

ウ　ベルギーでは納税義務者とされていないが、他のEU加盟国では付加価値税（VAT）の納税義務者とされている者によって取得が行われ、その納税義務者からベルギーで付付加価値税（VAT）の納税義務者または納税義務の無い法人と認定されている者に対して、ベルギーで引渡すことを目的とする場合、さらに、購入者が付加価値税（VAT）対象者となる国以外のEU加盟国から持ち込まれた物品が、ベルギーにおいて付加価値税（VAT）対象者である顧客に直接送付、または輸送され、なお且つ、購入者が、ベルギーで引き渡された物品にかかる付加価値税（VAT）について支払い義務があると指定されている場合（いわゆる三角取引の簡便システム）。

エ　納税義務者が再販などを行っている美術品、コレクターズピースまたは骨董品といった中古品の懸念があり、さらに、多くの他のケースと同様、発送元であるEU加盟国において販売利益への課税に関する特別なシステムの対象物品がなっている場合。

④　ベルギーで行われた新規の輸送手段に関する域内調達は、取得者が誰であるかを問わず、常に付加価値税（VAT）の課税対象となる。（こうした納税義務者の例としては、自動車業者、免除されている納税義務者、納税義務の無い法人、個人などがある）。

⑤　物品の域内調達の場所は、原則として購入者に物品が引き渡された、あるいは到着した時点での物品の所在地とする。しかし、付加価値税が課税されたことを購入者が証明できない場合、EU域内での引渡し場所は、購入者が取得を行ったことを証明するVAT番号を与えたEU加盟国内とみなされるものとされ、反証がない限り、購入者がベルギーのVAT番号を有している場合、域内調達はベルギー内で発生したとみなされるものとする。

⑥　物品の域内調達の時点は、当該国における物品の引渡しを規定する規則と同じ規則に従って決定される。

⑦　課税要件は、物品の域内調達の時点で発生し、税の支払期日は翌月の15日となる。ただし、この日以前に購入者宛に引渡し、取得に関するインボイスが発行された場合はこの限りではない。

（高柳 幸雄　担当）

5　免　除

免除は二つのグループに分けられる。一つは、付加価値税（VAT）を免除されている活動であること。しかし、こうした活動を行う者は、物品およびサービスに課せられた付加価値税（VAT）を控除することができる。

もう一つは、社会的、文化的な配慮に基づいて付加価値税（VAT）が免除されている活動である。こうした活動を行う者は、物品およびサービスに課せられた付加価値税（VAT）を控除することはできない。

(1) 輸出、輸入、域内引渡しおよび域内調達、国際輸送

これらに関連する付加価値税の免除項目には以下のものが含まれる。

ア　輸出（例、EU域外の場所へ）

イ　税関に関する法律により一定の手順の元におかれる物品の引渡しおよび域内調達

ウ　納税義務者またはEU加盟国外で納税義務の無い法人にする物品の引渡し。両者は、自己の域内調達に関する付加価値税（VAT）が課せられる。（本規定は販売利益へ課税する特別システムの対象である物品には適用されない。）

エ　新規の輸送手段の域内譲渡

オ　輸入、税関による倉庫保管以外の倉庫保管管理下におかれた物品の域内調達または譲渡、およびこれに関連する多くの活動

カ　一部の輸入、域内調達、再輸入および仮輸入、およびこれに関連するサービス（例、税関に関連する法律に準拠した一定の税関手順のもとにおかれた物品など）

キ　船舶または飛行機での乗客の国際輸送

ク　EU加盟国外からの物品の国際輸送およびこれに関連する活動（例、積み込みおよび荷下ろしなど）

ケ　海洋船舶および大型船、工業用の内陸水路用の船舶、飛行機、水上飛行機、ヘリコプターや類似の航空機の引き渡し、およびこれに関連する活動

コ　外交上の任務や領事館の任務、特定の国際機関のための物品およびサービスに関する引き渡し、および輸入

サ　中央銀行への金の引き渡し

(2) その他の免除項目

付加価値税の免除対象となっているサービスは主に以下のサービスである。

ア　公証人、法律家、管財人により提供されるサービス

イ　医療従事者により提供されるサービス

ウ　病院および類似の施設により提供されるサービス

エ　社会福祉事業、社会保障、あるいは児童および青少年の保護に関連するサービスで、公共団体により提供、または社会的な団体から承認されているもの。（例、老人介護、児童保護、障害者介護、ホームヘルパー、健康保険基金など）

オ　スポーツ施設により提供されるサービス

カ　定評のある教育機関により提供されるサービス

キ　図書館、劇場、映画館などその他の社会的施設および文化的施設により提供されるサービス（一定の条件のもとで）

ク　作家、芸術家、美術品解説者により提供されるサービス

ケ　不動産の譲渡、但し、一部の納税義務者による建造物の譲渡で、当該建造物が最初に使用あるいは所有された年の翌々年の12月31日までに発生した件は除く。同様の規則が、使用権、地上権等の設定および移転についても適用される。

コ　賃貸借契約での農業経営および不動産の賃貸（但し、例えば、VATについて一定の条件で不動産リース企業が経済活動の売上げを目指して行う、駐車場および保管スペース、ホテルおよびキャンプ場などの賃貸は除く）

サ　保険事業。但し、被害鑑定の専門家により供されるサービスを除く。

シ　大半の預金取引、信用取引、支払取引、徴収取引、およびセキュリティ関連取引

ス　郵便料金、収入印紙の支払いのため切手を譲渡すること、およびこれの類似取引

セ　賭け事、宝くじ、その他のくじ引きおよびマネーゲーム（一定の条件の下で）

ソ　第44条の２に基づく、投資用金の譲渡、域内調達および輸入

6　課税標準

(1) 付加価値税（VAT）の課税標準は、物品の譲渡者またはサービス提供者の契約相手が、譲渡者または提供者に支払うべき金額である。この金額には、税金（VAT自体は除く）や課徴金と同様、手数料、保険料、交通費も含まれるが、課税標準には一部の値引きやこれに類する割引、梱包にかかる前金などは含まれない。

(2) 輸入品（課税標準が関税価値である場合）、価格が現金のみで表示されない取引、旅行代理店のサービス等には特別な規定がある。

(3) 新築建物など一部の物品およびサービスには、最低課税標準の規定がある。

7　付加価値税（VAT）率

(1) 取引の種類により決まる課税標準に基づき付加価値税（VAT）は算出される。通常、適用される税率は、取引発生時での適用税率である。しかし多くの場合、税が支払われるべき時点での適用税率が用いられる。(例、インボイス発行、現金支払)

(2) 標準付加価値税（VAT）率は21%である。

(3) 付加価値税（VAT）率6%特例

6％　国王令20条（1970年7月20日）付属文書の表Aに記載された物品およびサービスについて,同令はプログラム法(1)(2006年12月27日)およびプログラム法（2007年4月27日）により最終修正,プログラム法は付加価値税（VAT）率と、これらの税率が適用される物品およびサービスの分類を定めている、表Aに記載されたサービスが、本来その他のサービスに関係する協定の一部である場合この税率は適用されない。

① 具体的には以下のものである。

ア　生きた動物

イ　植物性産品

ウ　食料品（マーガリン、キャビア、一部の甲殻類または軟体動物品を除く。）飲料も含むが、アルコール度が5%を超えるビール、またはアルコール度が12%を超えるその他の飲料を除く。

エ　給水

オ　薬剤および医療器具

カ　書籍および定期刊行物

キ　美術品のオリジナル、コレクターズピース、骨董品（さらに規定された一部の美術品、コレクターズピース、骨董品の輸入、一定の条件で詳細に規定される美術品の譲渡および域内調達に対してのみ）

ク　病人用の自動車

ケ　棺

コ　一部の医療器具および医療機器

サ　社会の進展を目的とした公共機関による物品の譲渡

② 以下も同様である。

ア　農業サービス

イ　旅客の輸送
ウ　上記の表Aに記載される物品の維持および修復
エ　文化、スポーツ、娯楽のための施設
オ　著作権、コンサート、公演
カ　ホテル、キャンプ場
キ　葬儀屋により供されるサービス
ク　少なくとも築15年の個人向け住宅に関連する一部の取引
ケ　障害者や障害者支援団体のための個人向け住宅に関連する一部の取引
コ　社会の進展を目的とした公共機関によるサービス
サ　ソーシャルハウジング（ソーシャルハウジング機関による）
シ　都市部における住宅の解体および改築
ス　その他の一部サービス

③　6%という比率が暫定的に適用される項目（2000年１月から2010年12月31日）

ア　不動産および少なくとも築５年以上の個人向け住宅に関連したその他の事業（一定の条件においてはVAT指令を参照のこと）
イ　自転車の修理
ウ　履物品や革製品の修繕
エ　衣類や家庭用リネンの修繕および改造

(4) 付加価値税（VAT）率12%特例

12%　上記の国王令20条付属文書の表Bに記載された物品およびサービスについて、同令はプログラム法(1)(2006年12月27日)およびプログラム法（2007年4月27日）により最終修正、主にここで取り上げているのは、植物品、防疫製品、マーガリン、農業用機械およびトラクターのタイヤやチューブ、固形燃料（例、石炭、褐炭、コークス)、有料テレビ放送、ソーシャルハウジング（例、公共の社会扶助センターによる）などである。

(5) 新聞および一部の週刊誌には０%が適用される。

（吉川 和代　担当）

■　仕入税額控除の制限

Q２　宿泊、飲食に関する費用は全額、自動車および自動車関連費用は50％までしか仕入税額控除が認められないが、どうしてなのか。

A　　自動車は仕事だけでなく、仕事以外にも使用されるケースが多い。そこで50％の制限が設けてある。

解説

自動車の場合、例えば100％事業に使用していることを証明したとしても、50％の制限はある。この規定は政策的色彩が強いようである。

8　付加価値税（VAT）の控除（仕入税額控除）

(1) 納税義務者は納税義務のある付加価値税（VAT）から、購入した物品またはサービスに課せられた付加価値税（VAT）、輸入または域内調達した物品に課せられた付加価値税（VAT）を控除することができる。但し、納税者がこれらの物品やサービスを付加価値税（VAT）の課税対象となる経済活動、または輸出、域内引渡し、国際輸送、その他の付加価値税（VAT）が免除されている経済活動において使用する場合に限る。

(2) 新規の輸送手段の取得に際して、一部の購入者がこうした車両を購入するとき、二重課税の対象となることを回避するための取り決めがあるが、これら新規の輸送手段に課せられる付加価値税（VAT）は、ベルギー国内で適用される税率で支払われなければならない。

(3) 付加価値税（VAT）控除には制限がある。例えば、自動車や自動車に関連する補給品（例、燃料、石油）の購入およびサービス（例、維持、修理）にかかる付加価値税（VAT）控除は、多くの場合、最大50％までに制限されている。タバコ製品、最終消費されるスピリッツ、宿泊および飲食に関する一部の費用に関しては、付加価値税（VAT）控除が認められない。

(4)「部分的に付加価値税（VAT）納税に責任を負う者」とは、例えば、付加価値税（VAT）納税に責任を負う付加価値税（VAT）課税対象の活動と付加価値税（VAT）課税対象外の活動の双方に従事する納税義務者をいう。なお、仕入に対する付加価値税（VAT）控除ができるのは、控除対象となる業務の売上高、売上割合に限られる。

(5) 定期的な納税申告書では、納税義務のある付加価値税（VAT）と仕入税額控除ができる付加価値税（VAT）の双方に関する記載が必要であり、差額のみが財務省に支払われることとなる。仕入税額控除対象となる付加価値税（VAT）が売上高に係る付加価値税（VAT）を超える場合、その超える部分の金額は、翌申告期間に繰越されることになる。ただし、一定の条件により還付されることもある。

■　付加価値税（VAT）番号

Q３　付加価値税（VAT）番号はどのように活用されているか。

A　事業開始時には、付加価値税（VAT）番号を申請して取得することになっている。事業者が発行する全てのインボイスには付加価値税（VAT）番号を記入する必要があるが、広告・宣伝用には、付加価値税（VAT）番号を付してはならない。

解説

（1）事業活動を開始、変更、停止するときは、その旨、申請を行う必要がある。特に開始のときは付加価値税（VAT）番号取得を書類で申請する必要がある。

（2）統一的に使用されるCBE（Crossroad Bank Enterprises）は、付加価値税（VAT）番号にも使用されているが、付加価値税（VAT）管理部がCBEの使用を認めないと使用できないこともある。管理部が認めて始めて有効な付加価値税（VAT）番号となる。承認したら納税者に通知することになっている。

（3）事業者が発行する全てのインボイスには付加価値税（VAT）番号を記入する必要がある。例えば、契約書、請求書、納品書、注文書、Eメール、FAX番号などの書類がインボイスである。

9　申告と納税

(1) 付加価値税（VAT）システムが公正に運用されるためには、納税義務者が多くの義務を果たすことが必要である。これらの義務は、インボイス発行、顧客リストの保管、会計、付加価値税（VAT）申告の提出および付加価値税（VAT）の支払いと関係がある。

(2) 付加価値税（VAT）管轄税務署により、BEのアルファベットを含む付加価値税（VAT）番号が納税義務者に割り当てられる（但し、控除が認められていない者、中小企業、経済活動の実績に関わらず一定の条件に基づいて建造物の譲渡を行う者、新規の輸送手段の引渡しを行う者は除く）。

(3) 納税義務の無い法人、中小企業、控除が認められていない納税義務者に対しても、域内調達が11,200ユーロを超える場合（VATを除く）、あらゆる域内調達について付加価値税（VAT）の規定に従うと申告した場合は、付加価値税（VAT）番号が割り当てられる。

(4) ベルギーで事業所を開設していない納税義務者にもベルギーの付加価値税（VAT）番号が割り当てられることもある。

(5) 事業を開始したことを証明するための申請、変更、休止届けに加えて、支払予定額および控除予定額の付加価値税（VAT）が記載された付加価値税（VAT）申告書を提出し、毎月納税しなければならない。付加価値税の申告および納税は、遅くとも翌月の20日までに行われなければならない。12月については12月24日までに納税しなければならない。

(6) 納税義務者は毎年、譲渡相手先やサービスの提供先に対するリストを提出しなければ

ならない。EU域内譲渡や域内提供についても、四半期ごとにリストが作成される必要がある。

(7) 年間の売上高が1,000,000ユーロ（VATを除く）を超えない納税者は、一定の規則を順守する場合に限り、四半期ごとに申告を行うことができる。ただし、鉱油、携帯電話、コンピューター周辺機器、アクセサリーおよび構成部品、エンジン付き陸上車の譲渡に関する年間売上高（VATを差し引く）が200,000ユーロを超える納税義務者には適用されない。四半期ごとに申告を行う納税義務者は、各四半期の2番目および3番目の月は、前四半期課税額の3分の1に相当する金額を支払わなければならないが、毎月申告することを選択することもできる。

■　インボイス

Q4　付加価値値税の税額計算には、原則的にインボイスが必要であるが、インボイスが無くとも、会計帳簿だけで認められることがあるか、また、インボイスの保存等ついてどのようになっているか。

A　インボイスの発行を行わないと原則として罰金である。ただし、電子インボイスを使用するとき、バイヤー（Buyer）が供給者の同意を得てインボイスを発行しないときなどは認められている。インボイスはベルギー国内での7年間保存が原則である。

解説

(1) EU加盟国が電子インボイスを容認したときは、インボイスを発行しないことができるが、その内容が正しくないと認められない。また、取引相手の同意も必要になる。

(2) バイヤー（Buyer）だけが使うことができる行為として、供給者が同意して有効なものであるならば、インボイスが無くても仕入税額控除することができる。この場合は、供給者、バイヤー、税務署のすべての関係者の同意が必要である。

(3) ベルギーの納税者は、原則としてベルギー国内でインボイスを保存しなければならない。管理者が代わりに保存している場合で、前もって申請されているときはEU域内であれば認められる。ただし、本社があるからといってEU域外に保存するのは正しい保存方法ではない。

(4) 事業者が備え付ける帳簿は、手書き帳簿でもPC会計ソフトでも、納税者の活動に適したもので良いが、付加価値税（VAT）用に、売上税額、仕入税額を記載した帳簿および現金出納帳を備え付ける必要がある。

10　特別システム

通常の付加価値税（VAT）システムは、一部の中小企業にとっては履行が困難な多数の義務を伴うということを考慮して、中小企業者には特別システムが用意されている。また、納税義務の無い法人にも特別システムが適用される。

(1) 中小企業向けの特別システム

① 最初に中小企業向けの定率システムがある。本システムは、主に個人向けの事業を行い、年間の売上高が750,000ユーロ（VATを除く）を超えず、一部のセクター（例、パン屋、肉屋、理髪店など）のみで活動している企業に対して適用される。付加価値税（VAT）の各税率については、税率に従い売上高が区分される。通常の規則に従い、仕入に係る付加価値税（VAT）控除が適用されるが、通常の付加価値税（VAT）システムを選ぶことも可能である。

② 年間売上高が5,580ユーロを超えない企業による物品の販売およびサービスの提供に対する免税措置がある。ただし、これらの企業には、購入物にかかる付加価値税（VAT）を控除する権利は与えられない。本免税システムは、一部の不動産取引、新規の輸送手段に関する取引には適用されない。これらの企業が望む場合、一定の条件で通常の付加価値税（VAT）システム、または(1)の定率システムを選択することもできることになっている。

(2) 一部の農業事業者向けの特別システム

① 農業事業者は、インボイス作成、付加価値税（VAT）申告および納税に関する義務を負わない。ただし、11,200ユーロ（VATを除く）を超える域内購入についてこの限りではない。

② 契約パートナーが納税義務者の場合、定められた税率で計算された金額を仕入に課せられた付加価値税（VAT）の代償として農業事業者に支払う。この金額は、木材の購入については購入価格の２％、その他の購入については６％に相当するものとする。一定の条件の下で、契約パートナーが財務省に納税すべき付加価値税（VAT）からこの代償分を控除する権限が与えられている。農業事業者は通常のVATシステムを選択することも可能であるが、一部の農業事業者には通常の付加価値税（VAT）システムが強制される（例えば、営利会社の形式をとった農業事業者など）。

(3) その他の特別システム

① これらのシステムは、タバコ、海から鮮魚市場まで直送された魚類、甲殻類、軟体類（鮮魚市場における販売時に徴税）、小型委託品で送られた物品、または旅行者の荷物として運ばれた物品の輸入）、中古品、美術品、コレクターズピース、骨董品

（一定の条件の下で、販売価格と購入価格の差額に対して付加価値税（VAT）が課せられる場合がある。いわゆる販売利益に対する課税であるが、通常のシステムを選ぶことも可能である。）に対する付加価値税（VAT）を規定している。

② 特定のセクターの一部の企業は、条件付で付加価値税（VAT）の徴税に関する申告書の提出、財務省への付加価値税（VAT）の納税の義務を免除される場合がある。しかし、こうして優遇される企業は、譲渡者に支払った付加価値税（VAT）を控除する資格を放棄しなければならない。これらは、内国航空会社、洗濯屋、染色施設、ドライクリーニング施設、およびその他の中小企業に当てはまる。

③ 最後に、付加価値税（VAT）登録の免除が認められるのは、独立系の報道機関の特派員など非常に限られた事業だけである。

11 特別付加価値税（VAT）申告

(1) 特別付加価値税（VAT）申告は、定期的な付加価値税（VAT）申告を行わない納税義務者、および以下の者により行われる。

① 域内調達を行う者（例、新規の輸送手段、その他の物品の取得が一年あたり11,200ユーロ以上の場合、その物品に関する取得すべてはベルギー内で付加価値税（VAT）の課税対象となる）

② 広告、コンサルタントなどの知的労働、人材の提供、有形の動産の賃貸（輸送手段を除く）、などベルギーで発生するとみなされるサービスを受ける者で、サービス提供者がベルギーで法人を設立していない場合

(2) とりわけ物品の域内調達、納税義務の無い法人（州、地方自治体、公共施設）について、特別付加価値税申告を行わなければならない。

(3) これらの取引を実行する前に関係者は、規則に従い、付加価値税（VAT）管轄税務署に報告を行わなければならない。関係者には付加価値税（VAT）番号が割り当てられるが、域内購入を行う限り、四半期ごとに特別付加価値税申告を行う義務がある。この申告は、付加価値税（VAT）の課税対象となる四半期の翌月20日までに行われなければならない。

■ 付加価値税（VAT）の脱税

Q 5 付加価値税（VAT）に絡む脱税について手口にはどのようなものがあるか。

A 他のUE加盟国でも同じような問題がある。代表的な手口は回転木馬と呼ばれているが、全てを把握できているわけではない。

解説

（1）回転木馬とは、実際に輸出した後、密かに荷物を元に戻し、輸出還付の受領と同じくして新たに輸出するというものである。同一の商品を繰り返し輸出することで輸出還付を得るというスキームをいう。人、物、サービスの自由な移動を原則にしてEUができたが、その自由を悪用したものである。

（2）その次に代表的なものでは、課税事業者が取引を行い、付加価値税は受け取って

消えてしまう事案である。
（3）課税事業者が商品、サービスを提供してもインボイスを発行しない又は発行しても渡さない。
（4）輸出取引でも無いのに、輸出をしたといってインボイスを発行することがある。
（5）ガソリン、石油、テレホンカード、携帯電話などのユニットが外国で売られベルギーで使われる事案がある。

■　脱税の罰則

Q 6　脱税に関連した罰則にはどのようなものがあるか。

A　金銭的な処罰と刑事罰がある。刑事罰について、税務署は逮捕状を持たないので、警察に通報して税法ではなく刑法で処理される。

解説
（1）脱税は税の詐欺と位置づけられているので、法的に最大限の処罰が科されることになっている。
（2）金銭的な処罰としては、37,500円（250ユーロ）から18,750,000円（125,000ユーロ）までの罰金が科されることになっている。
（3）刑事罰としては、8日から2年までの懲役刑とされているが具体的には裁判で決められる。
（4）また、罰金と懲役刑が併科されることもある。

質疑応答

おわりに

我々に与えられたテーマは、「ベルギー税制」であった。ベルギー税制に関する資料準備が不足して、頼りになる資料が揃えられない不安な状態でブリュッセル訪問することになったが、幸いにして、財務省では周到な準備でお迎え頂き、大変満足する回答を頂くことができた。おわりに当たりこの紙面をお借りして感謝申し上げたい。

ベルギー税制規定の詳細やその特殊性などに興味を持って望んだが、最初に紹介されたのが、“コペルフィン ”と呼ばれる財務省改革であり大変驚いたここことが記憶に残る。複雑になった行政組織を効率の良い組織に改革しようと取組んでいるものであり、コンセプトが"全てを破壊して全てをゼロから作り直す"であるのでるから大きな驚きであった。3万人程いる財務省職員を「税務に関係しない部門」、「税務に関係する部門」に振り分けることからスタートしている。更に業務内容を見直し“マネジャー”制と呼ばれる管理制度を導入、6年の任期である“マネジャー”は、部局の全ての責任を任され、公務員の身分ではなく、報酬も業績次第とされている。

効率の良い行政は、徴収した税金を効率良く使うことでもあり、今回の訪問で「税金を

有効に使う」ことの重要性を改めて教えられた気がした。

（茂木 和夫　担当）

（参考文献）

1　欧州主要国の税法《第２版》　　税理士法人　トーマツ編
2　ベルギーの税制と投資（2007年5月）　デロイト・ジャパンデスク

財務省ロビー

ベルギー財務省　外観

ワインとシャンパン

シャンパンの生産で有名なシャンパニュー地方の中心都市であるランスの訪問が、スケジュールに組み込まれていたので期待していました。

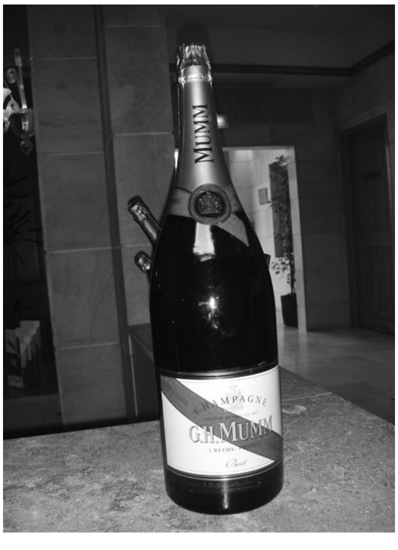
一般に観光地では、何か国語ものテープが用意されていて、それを流すのかと思っていたが、ずっと説明案内がついた。日本語訳を婦税の藤本則子先生がお引き受け下さった。“葡萄の果汁を樫の樽で醗酵醸造すると泡は吸収されてしまいワインとなる。セラミック材のタイルでは醗酵工程で自然発生する炭酸ガスは含まれている状態なのでシャンパンとなる”というのは私にとっては目から鱗でした。口あたりがいいので機上でもシャンパンを所望していたのですが、お恥ずかしい限りです。

藤本則子先生の、洗練された上品な日本語での逐次通訳に酔い我々は理解を深められました。紙面を借りて改らためてお礼を申し上げます。本当にありがとうございました。

語学が堪能な先生のお力を拝借できるのは同業者としてとても心強く誇らしい思いですが、外国語が理解の障壁とならない為にも我々は自助努力すべきと反省しました。

人生ますます長くなって行くでしょう。生涯現役でいる為にも、痴呆予防の為にも、何か新しい事を始めて脳トレをしようではありませんか。通訳なしでも、ある程度は理解できるよう、外国語マスター（？）にチャレンジしようではありませんか！

（池田 美千代　記）



シャンパーニュ地方を代表するシャンパン

試飲でシャンパンをグラスに注ぐソムリエ

感謝　in　Brussels － たすけられて

＊ベルギー財務省での昼食

ベルギー財務省では、昼食を接待して頂きました。フルコースのランチに赤・白のワインを傾けながらの財務省の皆様との歓談のひとときは、とても素晴らしい思い出になりました。そして、NIDに関しての質問にもご丁寧なご回答を頂きました。

財務省と本視察団の皆様に心より御礼を申し上げます。

＊Gare Centrale

右側の写真は、ブリュッセル中央駅です。

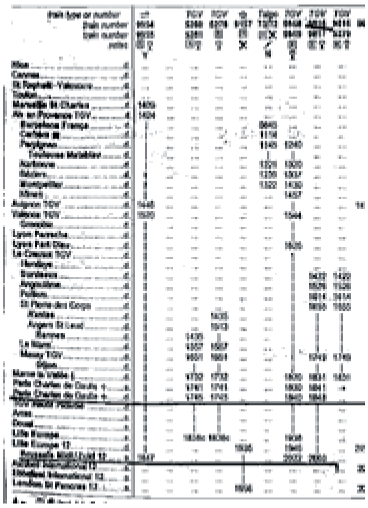
この駅を背にして下っていくと、グランプラス広場が所在し、周辺にはムール貝で著名なレストランなど沢山のお店が軒を連ねています。

また、中央駅の向こう側には、「国際租税学会第62回年次総会ベルギー大会」（日程2008年８月31日～９月５日）開催会場の Le Palais des Beaux-Arts があります。

＊翌IFA2009 はバンクーバーです。

小職は、本視察に先立っての同学会に参加し、学会開催期間中、この中央駅のなかを通り抜けて、グランプラス近くの滞在ホテルと同会場とを往復の毎日でした。

ちなみに、中央駅の正面から入って駅内を通り抜けて向こう側へ出るまでに、長い通路と地上３階くらいの階段をのぼるのです。そのような勾配は、この正面からみる駅の姿からは想像ができないことでしょう。



＊Thomas Cook (Rail Timetable)

ところで、IFA参加に際し、旅行社の説明ではTGVのブリュッセル降車は終点の中央駅とのことでした。実際には、20分ほど手前の「Gare du Midi」が終点です。危うくベルギー初日深夜にパニック＆迷子!! 某先生から「TGVは絶対に中央駅まで行かない!!」という、ご指摘を頂けたお陰様で九死に一生を得た思いです。始めての東京会視察団参加と学会参加に際し、多くの方々に助けて頂きました。

I thank you from the bottom of my heart. 感謝を込めて。　　（安田　京子　記）

第３章　ベルギーの税務専門家制度

はじめに

「ベルギーは小さな国だから」という税務専門家団体IECのバート会長の言葉が印象に残った。

ベルギーの人口は約1000万人と東京都とほぼ同じ。フランス語、オランダ語、ドイツ語の3つの公用語を持ち、バイリンガルの人々が闊歩する。

バート会長は日本で言えば日税連会長のポストにある。頻繁に財務大臣と直接面談し、深い信頼関係と影響力を持っているようだ。財務省とは現在、電子申告とマネーロンダリングについて協力して作業しているとのことだ。確定申告で会計事務所が電子申告するときは「申告期限が２ヶ月延長される」うらやましい制度もその成果の１つであろう。

ベルギーは外国からの投資を積極的に受け入れようとしており、われわれ視察団に対してどこも非常に友好的であった。優遇税制もあり法人税の実効税率が10〜20%程度になるケースもある。ブリュッセルでは新設外国法人に対する助成金もある。家賃もロンドン・パリに比べて割安感がある。

ベルギーの税務専門家についての最新情報は日本ではほとんど入手できなかった。（1974年に全国婦人税理士連盟・全国青年税理士連盟からなるヨーロッパ税理士制度視察団の貴重な報告がある。今回副団長を務めた石田副会長は34年前のこの視察団に新進気鋭として参加されていた。）

今回、我々は監査法人KPMGのブリュッセルを訪問し講演を受け、関連の会計事務所の取材をした。さらに、税務専門家団体IECの講演を受け詳しく話をすることが出来た。これらにより以下に記述する。

Ⅰ　税務専門家の現況

所属する専門家団体ごとにベルギーの税務専門家を整理すると以下のようになる。

1　会計監査人（オーディター）

大企業及び大規模非営利法人の監査を行う

2　アカウンタントと税務アドバイザー

（IEC：Institute of Accountants and Tax Consultants）

(1) アカウンタント（accountant）

SME（small and medium sized enterprises）と呼ばれる中小企業の会計監査、決算、税務申告等を行う。税務コンサルタントの資格を抱合する。

(2) 税務コンサルタント（Tax Consultant）

SMCの税務に関する相談・申告・手続き等を行う。さらに勉強しアカウンタントの資格を取得できる、

3　登録記帳代行士（Registered bookkeeper-tax specialist）
＊企業に対して記帳代行業務をおこなう
＊年度会計記録集中管理し保存する
＊科目残高を確認し決算準備をする
＊税務の助言・補助・代理を行う

これらの税務専門家は税務申告等に関しては独占権を与えられているわけではない。無資格者でも行うことが出来る。オーディターの資格は公認会計士に相当し、アカウンタント、税務コンサルタント、登録記帳代行士は専門家として信頼しうる能力と行動規範を保持することを証明し、代理権等の一定の法的特権が与えられている。

Ⅱ　税務専門家団体IEC

INSTITUT DES EXPERTS-COMPTABLES ET DES CONSEILS FISCAUX（略称：IEC）

IECは上記のフランス語の略称である。英訳するとThe Institute of Accountants and Tax Consultants　となる。以下Accountantをアカウンタント、Tax Consultantを税務コンサルタントと訳す。2008年９月11日のIEC会長のバート氏の講演から以下に記述する。

この協会は1985年２月21日にアカウンタントの法令化により設立され、1999年4月22日の法改正で税務コンサルタントが追加されて現在に至っている。
IECはヨーロッパ税務連合（C.F.E）に加盟し、CFEの副会長も送り込んでおりベルギーを代表する税務専門家団体といえる。

左からChristine Cloquet CEF副会長、André Bert　IEC会長、通訳の方

1　IECの業務

（1）職業「アカウンタント」と「税務コンサルタント」のそれぞれについて試験等を行いその名称を与えること。

（2）これらの職業人を組織化すること。

（3）これらの職業人の権限を保証し、研修等により必要能力、独立性、職業倫理を確実に維持達成させること。

これらの職業人は資格取得のため3年以上の研修期間が義務づけられている。

2　会員構成（総計7105人）

（1）アカウンタント　2252人
（法人及び個人会員1061人、勤務会員1191人）

（2）税務コンサルタント　1330人
（法人及び個人会員494人、勤務会員836人）

（3）アカウンタントと税務コンサルタントの両方持っている　3523人
（法人及び個人会員2779人、勤務会員744人）

（4）研修生　1798人
（アカウンタント1329人、税務コンサルタント469人）

（5）独立会員（4334人）　勤務会員　（2771人）

3　アカウンタント

アカウンタントは日本の公認会計士とは違う。監査に関しては大企業の監査を行うのがオーディターで、SME（small and medium sized enterprises）と呼ばれる中小企業の監査を行うのがアカウンタントである。さらに税務コンサルタントも兼ねていて日本の税理士に近い。さらに登記の代理人にもなれるが、税務申告については独占業務ではない。法人税は賦課決定方式で申告納税ではないが実際には別表同様のものを資料として提出するので日本とそれほど差がないようだ。事務所の規模も10人未満が大多数と思われる。

（1）主な法定業務（Principal activities）

*全ての会計書類の確認と訂正
*民法、商法、刑法の高度の専門知識
*企業に対する会計業務、経営管理業務の提供
*記帳代行
*年次会計報告書の真実性の検証
*企業の合併、分割、組織変更、清算等のために特別に派遣された期間の企業の財務・会計記録の法令検証
*税務上のアドバイス
*納税者の確定申告時の援助及び助言
*納税者の代理人としてその利益を守る。

（2）法定の専門家活動（Privileged activities in the field of law）

*会社法、商法、民法の代理人

*中小企業（SME)、中小非営利団体の財務会計法上の代理人
*複雑な企業の法令上の代理人（紛争の解決、破産等）
*経済的な処置について分析し、法的助言を提供する。（公的または私的な求めに応じ輸出市場における、地方の、連邦の、ヨーロッパの援助・助成金に対する助言等……）

(3) 会計及び税務の専門家活動（Privileged activities in the field of accounting and fiscal matters）
*中小企業（SME)、中小非営利団体の年次会計を分析し銀行に提出すべき書類を作成する。
*中小企業（SME)、中小非営利団体の内部監査の体系を構築しそれを維持管理する。
*中小企業（SME)、中小非営利団体の財務管理を行う。（これには予算や将来の展望を作成することも含まれる。）
*小さな企業グループの連結決算を行う。

(4) 税務に関する専門家活動（Privileged activities in the field of fiscal matters）
*所得税（ベルギー人、外国人）
*法人税（ベルギー法人、外国法人）
*付加価値税の適用
*相続・登記
*地方税及び連邦税
*ヨーロッパ及び国際税務
*税務上の諸手続き

(5) 民間における専門家活動（In the private sector）
*起業家の財政的及び行政的な事項について支援する。
*税務的に企業の経営者や管理者の法的に最適な仕組みを構築する。
*新規事業の開拓や、リストラの支援する。
*経営環境について助言を与え企業の永続的な発展を支援する
*企業分割・合併・M&Aの支援する。
*調停や和解を支援する。
*共同経営者間の紛争の解決を支援する。

(6) 公的分野の専門家活動（In the public sector）
*公的な協会・団体に対して財務上・経営上の支援をする。
例：社会福祉施設・スポーツ倶楽部・劇場・政治団体その他
*外部専門家や管理者のために公的部門の税務・会計・監査の体制を構築する。
*民間企業と同様に行政の会計についてその支援団体等へ財務的透明性を保証する体制を構築する。
*経営環境について助言を与え永続的な発展を支援する。
*公的な代表団・使節団の任命に助言をあたえる。
*公的な代表団・使節団の財務上の評価分析を行う。

(7) アカウンタントは専門家として……

専門的知識のみならず人格力も求められる。……それは全てにおいて質の高い専門家であるとともに、少年少女が憧れるものでなくてはならない

4　税務コンサルタント

税務コンサルタントは、アカウンタントの後に1999年に法制化された資格で試験科目も少ない。その分アカウタントに比べ監査業務に関する法定業務が含まれないようだ。さらに足りない科目を勉強すればアカウンタントになれる。

(1) 主な法定業務（Principal activities）

*税務上のアドバイス
*納税者の確定申告時の援助及び助言
*次の項目について納税者を保護し代理する
　税務手続き
　所得税（ベルギー人、外国人）
　法人税（ベルギー法人、外国法人）
　付加価値税の適用
　相続・登記
　地方税及び連邦税
　ヨーロッパ及び国際税務

(2) その他の業務（Privileged activities）

*納税者を行政から保護し裁判上の項目について援助する。
*税務上の項目について法的な立場を決定する。
*社会的、税務上の立場から経営者及び管理者の組織的立場を最適化する。

5　アカウンタントと税務コンサルタントの資格取得

資格を取得するには研修生となって3年間に渡り毎年1000時間の研修を受けなければならない。さらに研修生には次の試験がある。

(1) 研修生になるための試験

アカウンタント	25科目
税務コンサルタント	16科目

(2) 中間試験

1年後と2年目後で通算2回

(3) 卒業試験

口頭と筆記の2種類。最終的に専門家としての能力を試験する。

6　専門家としての厳格な義務

アカウンタントと税務コンサルタントは以下の義務を厳格に果たさなければならない。

*独立性を維持する。
*能力を高め、専門家たる助言を与える。
*同業者間の平等の権利を尊重する。
*顧客の証憑類は保管しない。
*適切で公正な料金を請求する。
*広告は慎み深く。
*専門家としての思慮分別を持ち、顧客の秘密を守る。
*毎年最低40時間の研修を受ける。

7　IECバート会長

ホテルで行われたIECバート会長の講演の日の晩に視察団主催の夕食会に彼を招待し、その労をねぎらった。ワインが彼の喉を潤すとすっかり打ち解けて楽しい時間をすごすことが出来た。

IEC会長のAndré Bert氏

彼は会長に就任した後、非常に多忙な日々を送っている。夏休みはどこへお出かけでしたかと尋ねると「忙しくって1日も取れなかった。それどころか土曜、日曜も働いているよ」「好きな釣りに行く暇もないんだ」という。

そんな彼の唯一の楽しみは、娘達（3人の姉妹がいる）が連れてくる孫と一緒に過ごすひと時だそうだ。

我々が2日前にベルギー財務省に行って講演を受けた話をすると、ちょうどその日は彼も財務省で大臣と昼食を取りながら話をしていたとのことだ。今はマネーロンダリング対策について協力しているとのこと。「日本と比べ親密な関係でうらやましいですね」と言うと「ベルギーは小さな国だから……。」家族的なんですね。

彼の事務所はブリュッセルから車で約40分のアントワープにある。アントワープは、フランダースの犬の物語の舞台となった大聖堂がある川に面した港のある商業都市だ。彼の顧客はほとんどがアントワープに在り、残りの数件がブリュッセルにあるそうだ。事務所はアカウンタントの資格を持つ愛妻が10人余のスタッフとしっかりと守っているので安心して会長職をこなせるのだろう。日本の会計事務所で見慣れた光景が目に浮かんだ。

バート会長は、小生の稚拙な英語にも丁寧に答えてくれる誠実で陽気なベルギー紳士だった。

（矢場荘一郎　担当）

Ⅲ　監査法人

平成20年9月8日(月)、午後2時から5時までKPMGブリュッセル事務所を訪問した。事務所に到着し間もなく会議室に通され、最初にKPMG日本企業部門ディレクターの野

村正智氏よりKPMG事務所の説明及び事前に提出してある質問の回答を踏まえてのプレゼンテーションがあった。その後コーヒーブレイクをはさんで中小規模の会計事務所を代表してG&V社を経営しているMR.グメ氏の説明があった。最初に野村氏のプレゼンテーションから紹介したいと思う。

なおKPMGは、1987年に設立されプロフェッショナルサービスファームとして、プライスウォーターハウスクーパーズ、アースト・アンド・ヤング、デロイトトウシュトーマツと並び、世界４大監査法人の一角を占めている。

今回訪問したKPMGブリュッセル事務所は、1922年に設立され、ベルギーにある６つの事務所のうち本部事務所として位置づけられている。

1　野村氏のプレゼンテーション

最初に野村氏の自己紹介があり、その中で自分は、現在ベルギーに投資する日本企業に対して日本語を通じたサービスを行っており、ヨーロッパで20年（内ベルギーで15年）勤務しているとの説明があった。

2　KPMGの組織と業務内容

KPMGは監査、税務、アドバイザリー、会計業務の４つの事業分野を提供するプロフェッショナルファームのグローバルネットワークです。世界140ヶ国以上のメンバーファームに123,000名以上のプロフェショナルを擁し、サービスを提供している。

その中で、国際会計基準は、EU公開基準による上場会社に義務づけられ上場していない企業の連結決算、単体企業の決算においては、国際会計基準が求めらてはいない。また、単体企業の決算においては、ベルギー会計基準での決算しか認められていないので政策上の課題がある。との説明があった。

KPMGでの野村氏

(1) KPMGの成り立ち

KPMGは、10数社の合併によって設立しましたが、そのKPMGという名は、1略称ではなく、KPMGへと合併した会計事務所を創業したり在籍したりした4人のパートナーの名の頭文字から取られている。

K　ピエト・クリンヴェルド(Piet Klynveld)のK
　1917年にアムステルダムで会計事務所Klynveld Kraayenhof＆Co.を設立した人物。

P　ウィリアム・バークレィ・ピート(William Barclay Peat)のP
　1870年にロンドンで会計事務所William Barclay Peat＆Co.を設立した人物。

M　ジェームズ・マーウィック(James Marwick)のM
　ロジャー・ミッチェルとニューヨークで1897年に会計事務所Marwick,Mitchell＆Co.を設立した人物。

G　ラインハルト・ゲルデラー博士(Dr.Reinhard Goerdeler)のG
　長年、会計事務所Deutsche Treuhand-Gesellschaftの会長を務め、後にKPMGの会長となりました。KPMGの合併の基礎を作った人物として社名に残されている。

(2) KPMGのベルギーにおける拠点

Brussels

Antwerp

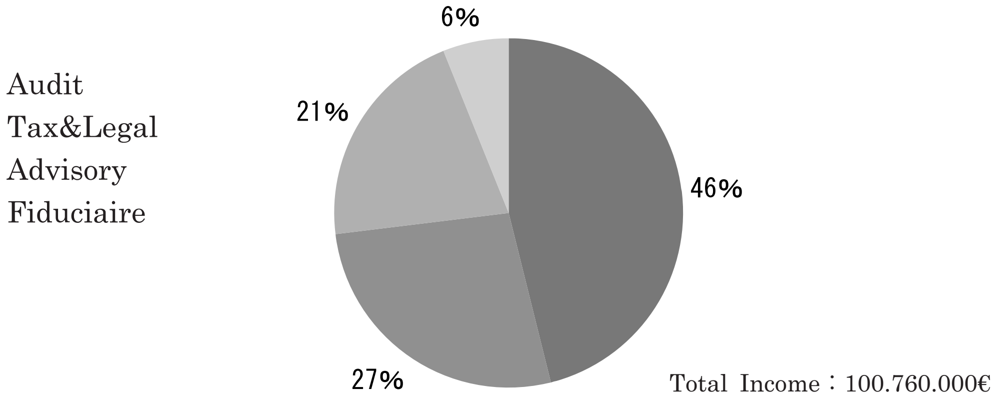
Hasselt

Ghent

Louvain-la-Neuve

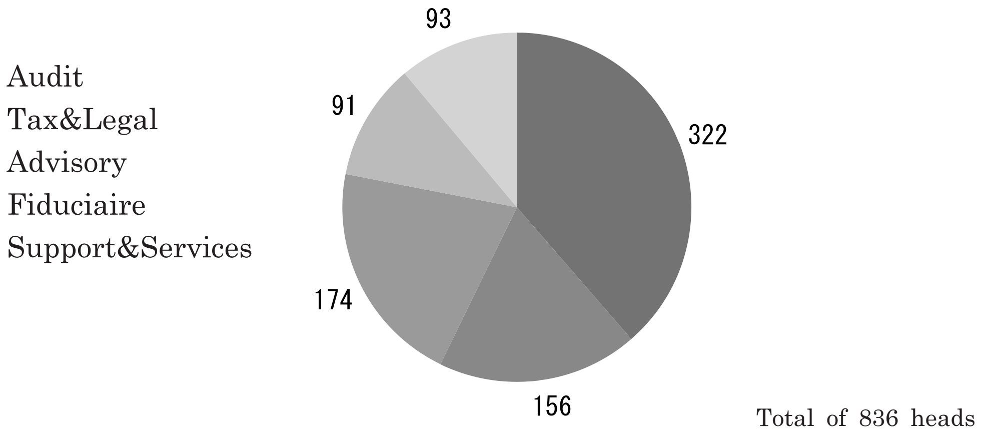
Liege

（3）ベルギーにおける報酬収入（2006年７月～‐2007年６月期）合計で約160億円



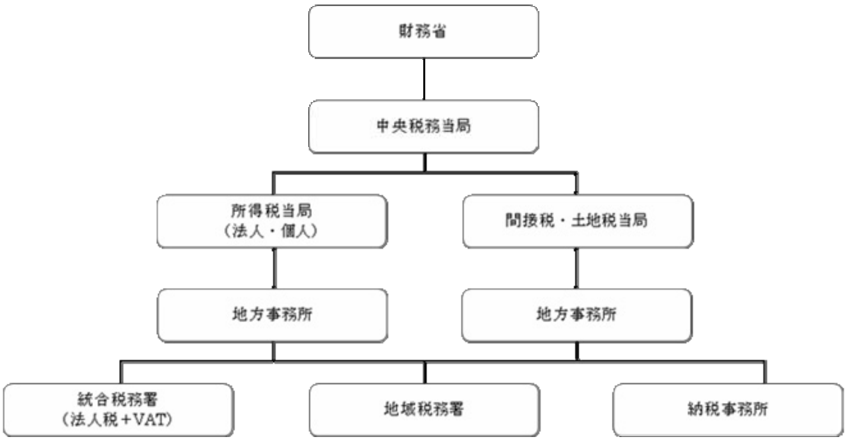
（監査・税務・アドバイザリー・会計業務）

（4）ベルギーにおける人員構成（2008年７月31日現在）



3　ベルギーで税務に関わる組織、専門家

（1）ベルギーの税務行政組織の概要　（連邦組織）



(2) ベルギーで税務に関わる専門家

資格は、以下の５資格がある。

・Accountant（IAB／IEC）
・Accountant—Tax　Consultant（IAB／IEC）
・Bookkeeper（BIBF／IPCF）
・Bookkeeper—TAX　Consultant（BIBF／IPCF）
・TaxLawyer（税務弁護士）

会計専門家組織として以下の２つの組織がある。

税理士協会—会計専門家と税務アドバイザーの作っている団体（IECのこと）

IAB（Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten）
IEC（Institut des Experts‐comptables et des Conseils Fiscaux）
IABは、フランス語による名称でIECは、オランダ語による名称で同一の組織

記帳専門家

BIBF（Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten）
IPCF（Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes Agrees）
BIBFは、フランス語による名称でIPCFは、オランダ語による名称で同一の組織

業組織は、区別がはっきりせず、今後の方針として統合の方向にあるとのこと。

税務については、業務について排他的独占権はなく、資格のついた特定名称を使えるか否かの違いしかないと説明があった。

(3) KPMG　Tax&Legal Advisers

・部門
  - 法人税
  - 間接税
  - 個人所得税
  - 法務
・税務担当者
  - 経済か法律を学んでいる。
  - 税務業務の提供には資格による制限はない。
  - 法廷に立つことができるのは税務弁護士のみ。

(4) IAB‐IECの税務コンサルタント資格取得方法

・大学卒業
・３年間のOJT（見習い）
・試験合格
・継続的な研修（最低３年間で120時間）

(5) KPMG　Tax&Legal Advisersの研修

（ベルギー事務所対象）

・Tax & Legal Academy 入社後１年〜３年のスタート研修
・事務所外集中研修（年４回）１日〜２日間研修で全員対象

・専門分野集中研修（随時）
・国際税務研修（初級、中級、上級）
・テクニカル・ブリーフィング
（毎月１回実際行っている業務の上での知識を共有するための研修）
・マネージャー研修
・ソフトスキル研修
（クライアントとの関係をどう作っていくか、プレゼンテーションをどうやるか）
・外部研修
・一人当たり年間約200時間の研修

(6) 報酬
・固定報酬
　　例：個人所得税申告代行、労働許可証取得の代行
・見積（予算）
　　例：事前のルーリングの取得
・個人ごとの時間単位×かかった時間
　　例：税務調査対応
・顧客はほぼ100％法人

(7) 倫理規定
・KPMGのグローバル倫理規定
・IAB/IECの倫理規定
IAB/IECの倫理規定は、KPMGのグローバル倫理規定の中にほぼ入る内容で倫理規定が２つあるという意識はないとの説明。

4　ベルギーの税務上の問題、課題
(1) 電子申告
・法人税（２年前に導入）
２年間で50％の申告が電子申告に
50％の原因―システムが不完全（外国支店からの収入が入れる場所がなく、海外の活動を支店を通じて行っている企業は、導入不可能のため）
・個人所得税（５年前に導入）
税務上の居住者のみ対象（ベルギーの非居住者は、電子申告の対象となっていない。）
・VAT（５年前に導入）―付加価値税の電子申告は、一番先行し、進んでいる。

(2) 法人に対する税務調査
・かつては６年サイクル
２年間は調査なし
２年間は地域税務署による調査
２年間は統合税務署による法人税とVATの調査
・現実的には法人の場合、納税者の２－３％だけが調査対象となっている。
中央データ管理システムからの警告が調査の引き金となることが多くなってきている。

（利益率の大きな変動など。）
・地域による差がある。
ブリュッセル、アントワープなどの都市に登記されている企業には、調査の入る可能性が小さい。
・個人に対する調査は極めて稀である。

(3) 税務調査の標準的な流れ
・情報提供の要請のレター。
・調査の開始。
99%事前通知がある。
ほとんどのケースで調査官の数は１－２人。
・調査期間中に合意書の草案が調査官によって提示される。
合意書に同意すれば、その時点で終了。
・同意しない場合、税務署は追加査定を発行。
・納税者がさらに同意しない場合、異議申し立てを地方事務所長あてに行う。

(4) 訴訟
・地方事務所段階で、合意に至らない場合、訴訟になる。
実質的に、同じ調査官が調査から地方事務所段階まで担当するので、調査期間中に
合意に至らない場合、訴訟に発展する可能性が高い。
但し、訴訟に至るケースはあまり多くない。
（訴訟においては税務調査官が直接法廷に立つため国側のコストは小さい。一方企業側のコストは大きい為）
2008年１月から敗訴した側が勝訴した側の訴訟費用を負担することに制度変更し財務省から訴訟を減らすよう指示がでている。

(5) 事前ルーリング（事前税務裁定）
・2004年から新制度導入
（事前ルーリングという制度は以前からあったが、EUの中でに西側諸国オランダ・ベルギー・フランス・ドイツ・イギリス間の投資融資競争の上で有利な税制を導入しようという意図から特にオランダを意識して作られた）
すべての分野を対象
有効期限５年
本部が審査
大きな取引（組織再編など）の際には、恒常的に事前ルーリングが使われている。
オランダの現行制度と比べ、成功と見られている。
（申告前の協議が、実質的な審査段階になっている。
法律上規定のない、雇用の維持、株式の保持などの条件が付けられることもある。
この為裁判になったとき国側が負ける場合があり、この制度の欠点になっている。
・地域税務署の担当官との合意も可能
損金算入の可否、償却期間など、正式の事前ルーリングになじまない事項について、
しばしば利用される。

書面での合意。
過去だけでなく、将来に関しても適用可。
内容が法律に違反する場合のみ、無効とされる。

(6) みなし不動産課税

・土地台帳価格：1975年以降物件単位の一斉見直しなし。
・物価上昇率とリンクした一斉調整はあり。
・建設許可が必要な工事が行われた場合、個別に見直し。
・不動産所有者に有利な制度。
（ほとんどが土地台帳価格が時価より低い評価額になっている）
・見直しの動きはない。
（政治家のほとんどが土地の所有者のため見直しの動きがないと、言われている。）

(7) EU統合の影響

・EU統合が進んだとはいえ、税制は基本的に各国単位で定められている為EUの中では「税制の統合」が一番遅れている。
　ただし、税制は各国の主権に属するものだがEU内の物の流れ、サービスの流れを妨げる場合には、EUレベルで調整を図る政策がとられている。
　例えばVATに関する情報、90年合併組織再編税制、親子会社間の配当に関する税制、2001年ロイヤリティーの使用料・金利の支払い関する扱い等がある。
・ベルギーの税務法務の専門家は、ベルギーの税務法務に関する事項のみアドバイスを提供している。
・他国に関する事項はKPMGの専門家の国際ネットワークを通じて、アドバイスを取得し、国際的に提供している。
－顧客企業の事業展開が国際的なため、複数の国の専門家が協力する国際的なプロジェクトは多い。
・EUの政策による影響は大きい。
－コーディネーション・センター制度の廃止。
－見なし利息排除制度（NID）の導入。

（資本を外部調達したものと見なして、資本に対する金利を損金算入できる制度）
－他のEU加盟国の適格年金制度掛金の所得税控除、など。
・税制の統合は、法律によってではなく、欧州司法裁判所の判決によって進む傾向がある。
・EU加盟国間の競争による影響も大きい。
－法人税率引き下げ競争。（NIDの導入）
－投資誘致競争。
・法人税の課税基礎統合がEUレベルで検討されている。
－2009年指令案提案の予定。
－導入には時間がかかるとの予測。
KPMGの調査では2015年から2020年位で導入されるのではないかと、予測している。

（27ヶ国EU全加入国の賛成が必要だが、先行統合の方針為８カ国で合意すればその国内で統合されるので。）

（安井 勝孝　担当）

Ⅳ　会計事務所

左からGoemé氏、Declerck氏、野村氏

9月8日(月)14：00よりKPMGのブリュッセル本部において、野村正智デイレクター、ジャパニーズ・プラクティスから
*KPMGの組織と業務内容と税務部門
*ベルギーで税務に関わる組織、専門家
*ベルギーの税務上の問題、課題
・電子申告
・税務調査
・訴訟
・事前ルーリング
・EU統合の影響
等のプレゼンテーションを受けた後、実際に会計事務所を経営しておられるMR. Johan Goeme' さんのお話をレポートする。事務所にうかがうことはできなかったが、生のお話を聞くことができた。

1　小規模会計事務所

MR、Johan Goemé
*G&V　bvbaの概要
BOEKHOUDING　記帳代行：会計事務所
住所　Gemeenteplein 10　9051　Sint－Denijs－Westrem

(1) 概要

MR.グメは5年間他の会社で働いた後、最後の会社で経理として働いていた。1993年Vandecasteel&C°（会計事務所）で働き始め、3年後の1996年この会計事務所の買取の申し出を受けた。このときの従業員はパートタイムが2名だった。

今日では、幸いなことに順調にクライアントも増え、従業員もフルタイムパートの4名になり、売り上げも6倍になった。

クライアントの増加は、主に友人、知人による口コミによるものがほとんどである。

(2) これからのビジョン

私たちは小規模であるために、非常に効率的に利益を上げている。一人で経営していくには、非常に大事なことだし従業員にとっても仕事のうえで得るものは沢山あると思う。例えば、早く仕事を切り上げて、ワインを楽しめればそれが1番だと思っている。

将来的に目指すのは、クライアントに対しての経理面での十分なサービスの提供とそれに関連する総合的な業務の提供をすることである。

(3) クライアント

我々のクライアントは、経理の従業員がいない小さな会社であり、それもほとんどがベルギーの会社ですが約220社程ある。

クライアントの約75%が法人で、25%が個人である。例えば、ダンスやバレーの劇場を経営するような文化的事業をやっている会社が数多くあり、その職種は広範囲である。弁護士、公証人、商店、レストラン、医者、薬局、旅行業者、機械産業、広告業、造園業その他。

クライアントとは特に契約書は結ばず、信用で取引している。クライアントとのことで心がけているのは、週末でも夜でも、ネットでも常にコミュニケーションをよくとるということである。理解し合う事が大事だと思う。年々、クライアントというより友達関係になってくということだ。

年に一度は必ずクライアントと会うようにしている。

(4) 業務

主な業務は、VATの申告、決算書の作成と税務申告がほとんどである。
中には、ご自分で決算をやる方もいるが、必要に応じて、われわれが監査をする。また、セールスマンで忙しかったり、言葉が通じなかったりするときは、請求書、領収書、銀行取引証書などわれわれが必要に応じて代行することもある。
外国法人では、VAT登録申請の財務代理人となっているのもある。
電子申告は、クライアントのほとんどすべてやっている。
電子申告は非常に効率的で、紙の申告に比べて期限が2ヶ月延長となり、これも利点である。

税務当局とは良好な関係を保つようにと考えている。

(5) 組織

従業員各自は、それぞれ担当会社の記帳をし、VATの申告書、決算書の作成、税務申告書を作成している。これがクライアントに対する標準的な作業になる。

しかしながら、決算を仕上げるには、みんなクライアントと綿密な打ち合わせを行っている。

特に勤務時間を決めておらず、フレックスである。

事務所での業務はできるだけ要領よく、効率的に仕事ができるように作り上げてきた。この5～6年、ペーパーレスとサーバーへの記録化に努めてきた。書類とファイルの早くて簡単な検索が命だから。

報酬は、細かいタイムシートでやっている。われわれが提供する業務は、なかなか同一のものはないので、細かい基準になる。

（中森　孝　担当）

おわりに

1　ベルギーとEU

まず驚いたことは、ベルギーの公用語が、オランダ語、フランス語、ドイツ語であり、その使われる地域もほぼ3つに分けられるということである。その首都であるブリュッセルは、EUの本部所在位置でまさにバイリンガルなのだ。つまり言語とともに複数の国の人たち、すなわち、フランス人、ドイツ人、ベルギー人がEU委員会、ベルギー財務省で共に働き、根気よく自国と他の26 EU加盟国との調整と、EUの統合を目指している。日本人になかなか信じられないことが、EUで行われている。

IEC協会を尋ねた際、副会長が「EUのなかでTAXアドバイザーの情報交換ができる組織を将来作っていきたい」とおしゃっておられたのが印象的だった。税理士ではなくTAXアドバイザーといっておられた。各国間のTAXに関する情報を共有し、申告業務ではなく、アドバイスをするということのようだ。

2　小規模納税者

小規模納税者に対する税務援助義務のようなものは、ベルギーの税務専門家にはない。銀行とか、税務当局がむしろ申告援助をしている。日本のように資格が国家試験ではなく民間の試験で得るものなので、独占業務の見返りが「税務援助は義務である」式の考え方はまったくない。まったくの自由競争である。アメリカでも同じような印象だった。

3　税務専門家事情

実際の会計事務所を訪れることはできなかったが、講演を聴いた事務所の印象は、自分たちの事務所とあまりかけ離れたものではなかった。KPMGのような巨大組織ではなく、記帳代行から申告、外国人のためのVAT申告代理まで。口込みによるクライアントの紹介を得、年１回はクライアントとの機会を作り、税務当局との関係は良好にと心がける。ただ日本と違うのは、１国だけではなく、多国籍の取引が必ず関係してくるということ、

帰国前夜のパリ凱旋門にて

トラブルも国際的であることだ。しかしながら、ヨーロッパがEU統合という夢を根気よく続け、人と物の交流がこんなに新しい何かを作り出しているのを実感した。

（中森　孝　担当）

4　視察の感想

ヨーロッパは２度の世界大戦を経験し、大きな人的、経済的な被害を受けた。その戦争に至る経緯を振り返ると、各国間での関税の引き上げ競争がその引き金の大きな要因となっていた。そこで、ヨーロッパ各国間の関税を撤廃し、人と物の移動を自由にしようということが欧州連合（EU）の始まりだったそうだ。

つまりは税の国際間のバランスは「人類の平和」に大きな影響を及ぼすということだ。日本の税は果たして国際間のバランスはとれているのだろうか。経済産業省は、日本の法人課税の実質的な税率は39％で、国際的に高いといわれる米国を約８％上回ることから、消費税率を引き上げ、法人課税の実質税率を30％に下げる改革を2015年度までに実施するよう求めている。

EU各国の平均的な法人課税の実質税率は20〜25％ぐらいではないだろうか。VAT（付加価値税）はおよそ税率20％である。つまり日本の税は国際間でのバランスがとれていない。この影響がすでに日本で多く現れていることを税理士なら誰でも実感しているはずだ。法人税課税の実効税率は早く下げてバランスをとる必要がある。

地続きで３つの国と隣接し、３つの公用語を持つ小国のベルギー人にとっては国家間の税制の差は意識せざるを得ない現実といえる。国境を越えるのにパスポートの提示もなく通貨も同じユーロである。バスでパリに移動した時はベルギーからフランスに入ったことも注意しないと気づかなかった。

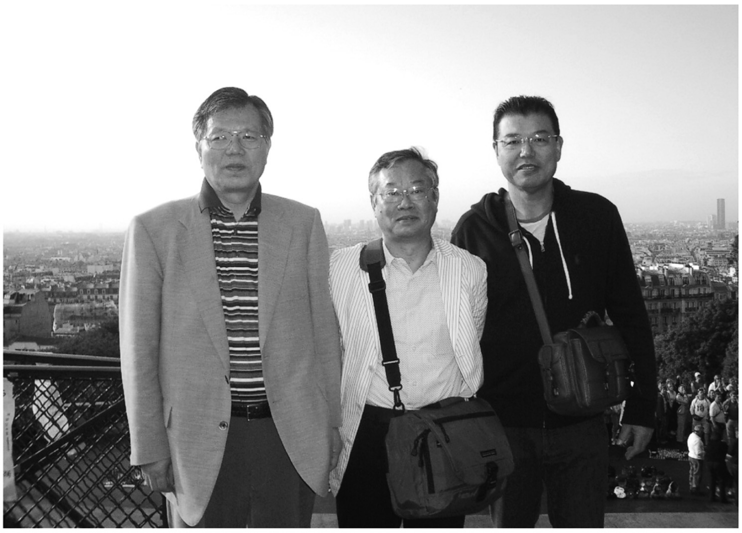
国境の町にはベルギーに住んでいてフランスに働きに行く人、またフランスからベルギーに働きに来る人もいる。2002年日韓共催のサッカーのワールドカップで、韓国の奇跡の快進撃を演出したフーズ・ヒディング元監督はオランダ国境近いベルギーに居住しているとしてベルギーに納税していたが、実質的にはそこから車で30分のオランダに住んでいるとしてオランダから起訴された。その結果、罰金710万円と執行猶予付きの禁固刑を科せられたそうだ。オランダの方が税率が高い。

結局、EUにおいても直接税の税率にはかなりのバラつきがある。VATの税率は統合の方向で進んでいるが、法人税率の統合は難しいようだ。（現在は法人税の課税標準の統合を欧州委員会は目指している。）その理由は、「ゆりかごから墓場まで」と社会保障の充実を目指す国と、「自己責任、小さな政府」を目指す国では税負担に差が出てくる。この差は国家の主権に関することで単純に統一することは難しい。もう一つには「立地条件」という要素があると思う。例えば、EU内のフランスと英国、キプロスとアイルランドと比べれば企業誘致の点で前者のほうがあきらかに立地条件が良い。税率の差は立地条件の差を埋めてバランスの良い経済発展をもたらす。欧州委員会はこの税率の差をコントロールして公平さを保とうと努めている。

さて、日本の法人税率も道路などの社会資本の乏しい地方を低くして、東京のように社会資本の充実しているところは高くしたらどうだろうか。そうすれば「道路を作らなければ企業誘致が出来ない」ということも無くなり、地方の活性化と税の自由な使い途を同時に手に入れることが出来る。結局、法人税率というのはその企業が国から受けるサービスの価値と同等であるのがいい。東京のように社会資本に多額の税金が投下されている地域

と道路もない辺鄙な地域では法人税率に差があるほうが公平だと思う。

（矢場　荘一郎　担当）



ベルギー税務専門家制度担当の左から安井会員、中森会員、矢場会員
（パリのモンマルトルの丘で）

憧れのモネ劇場で観劇（感激！）

ヨーロッパの都市には必ず劇場があると言われています。その通りだと思います。ヨーロッパを旅行すると、どんな小さな町にも必ずそれなりの劇場があるような気がします。

ブリュッセルはベルギーの首都ですから当然立派な劇場がたくさんあります。その中でも群を抜いて有名な劇場でオペラとバレエの殿堂となっているのが王立モネ劇場（Théâtre Royal de la Monnaie）です。このモネ劇場は、パリのオペラ座、ウィーンの国立歌劇場、ミラノのスカラ座、ロンドンのコヴェントガーデン王立オペラなどの大劇場とは違ったこぢんまりとした劇場です。1700年に最初の劇場が元の貨幣鋳造所のあったところに建てられたので「モネ」（お金）という名が付けられたとのことです。現在の建物は1819年に建てられ1855年の火災で内部を消失しましたが、パリのオペラ座を見本にして再建され今日に至っているとのことです。場所は、賑やかなイロ・サクレ（Ilot sacré）のすぐそばですから、終演後の食事も夜遅くまで十分堪能できます。

このモネ劇場は、それほど派手なニュースが日本に届かなかったせいか、数年前までは日本ではあまり知られた存在ではありませんでした。それが、2002／2003から2007／2008シーズンにかけて６年間に亘って音楽監督を務めたわが国を代表する俊英指揮者大野和士氏の数々の名演・名舞台がヨーロッパで話題となり、日本にもモネ劇場と大野氏の好評が伝えられるようになってから、日本のオペラファンの間に知らぬ者なしの状態になりました。多くの好事家がブリュッセルを訪れ、モネ劇場で大野氏の名演に接したと聞いています。また、数年前には、大野氏の凱旋公演、すなわちモネ劇場の引越し公演が東京で実現し、多くの音楽ファンでチケットは完売となったと聞いています。演目はモーツァルトの「ドン・ジョヴァンニ」でしたが、当然名演だったことは記憶に新しいところです。以来、私はモネ劇場での公演に接したいと強く願うようになりました。

それが、今回の視察旅行で実現したので、本当に心から喜んでいます。

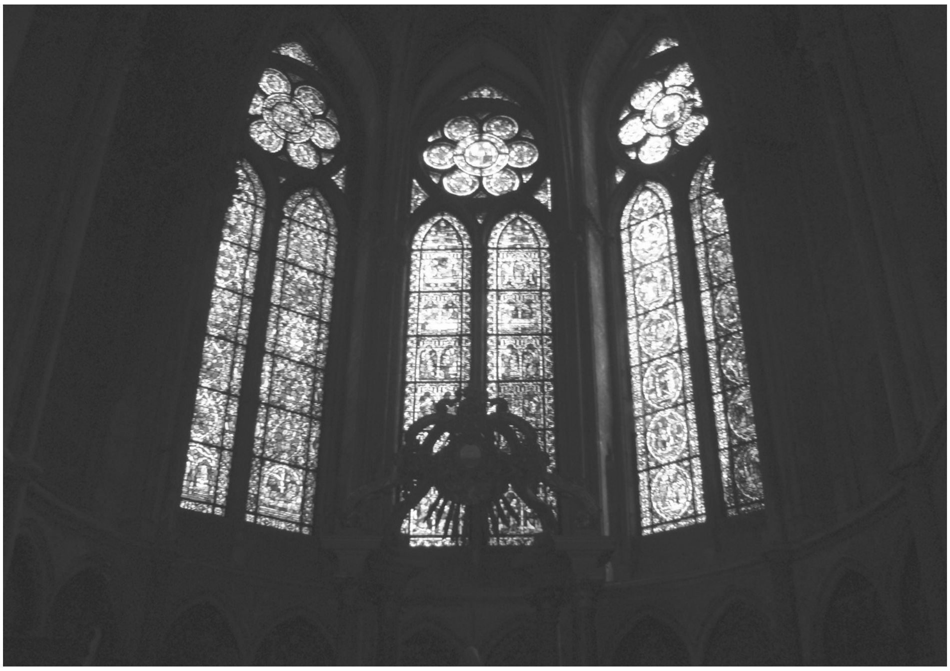
運よく滞在中の９月９日と11日に、2008／2009シーズン開幕公演の第３日と第４日を観劇することができました。演目はドビュッシーの「ペレアスとメリザンド」。原作は「青い鳥」で有名なメーテルランクの幻想的な物語で、日本ではあまり上演されない作品とあって、何が何でも観ようと考え、渡欧前にモネ劇場からインターネット申込で直接チケットを入手していました。

大野氏の跡を継いだイギリスの指揮者ウィッグルスワース氏の指揮ですばらしい演唱が繰り広げられました。アウディ氏による新演出上演の舞台は写真をご覧いただけると分かるように、大きな壷の内（閉鎖された空間が宿命を象徴？）と外で繰り広げられる幻想的な雰囲気を色濃く映し出したものでとても良かったと思いました。ムール貝もうまかったし、まさに感激！の一夜でした。　　　　　　　　　　　　　　　　（木下　盛弘　記）

モネ劇場の正面（木下撮影）

内装画と「ペレアスとメリザンド」の舞台写真
（いずれもモネ劇場のホームページから）

第４章　まとめ



今回の視察においては、9月8日（月）から11日（木）までの4日間にわたりEUベルギー税制視察の目的でいくつかの場所を研修視察させて頂いた。そして、われわれベルギー班はブリュッセル企業庁、ジェトロブリュッセル事務所、ベルギー財務省、それに職業専門家組織としてKPMGブリュッセル事務所などを訪問した。われわれが遠く日本からの訪問研修団であるということもあり、大変誠意ある対応をして頂き深く感激した。

また今回のベルギー訪問については、ベルギー王国大使館のヨハン．マリクー駐日特命全権大使と駐日代表部代表の山本秀一様のご尽力を頂き、特にベルギー財務省においてはバカンス明けにも関わらず十分な対応をして頂いたことに深く感謝申し上げる次第である。

ベルギーは報告の通りEU統合後中心国として順調な経済発展を成し遂げ、昨年夏に米国金融不安が表面化した後も底堅い展開をしてきたのであるが、ちょうどわれわれのベルギー滞在中に伝えられた米証券大手リーマンブラザーズの破綻など世界的な著名企業の財務状況悪化の急変は世界規模で広がりを見せ、欧州景気は例外であると考えることはもはやできなくなってきた。

われわれが視察報告書のまとめ作業に着手している時期に　世界の株価は近年に例を見ないような急落を示し、為替相場も大きな変動を示した。欧州連合（EU）の欧州委員会は、11月3日「深刻な金融危機が実体経済に影響を与え、ユーロ圏が景気後退局面に入った」と発表した。ユーロ圏の域内総生産（GDP）は、4～6月期に対前年比で実質0.2%減少と、1999年の通貨統合以来はじめてのマイナス成長になった。ユーロ圏景気の急速な冷え込みについて欧州委員会は「今秋の金融危機の深刻化と企業や消費者の心理悪化」を理由として挙げ、今秋予測で2008年度経済予測を実質1.2%、2009年度を0.1%と見込んだ。半年前はそれぞれ1.7%、1.5%であった。そしてさらに、独仏伊のけん引役がゼロ成長に陥ると予測している。また、金融危機が長引いた場合は2009年のユーロ圏の経済成長率はマイナス1.0%になるという試算も示している。

一方、国際通貨基金（IMF）も2009年度の日米欧の実質経済成長率が戦後はじめてそろってマイナスになるとの見通しを発表しており、世界景気失速への危機感が急速に強まってきている。欧州をはじめ世界各国は財政政策と金融政策の両輪での景気下支えに動いているが、信用収縮と実体経済の悪化が連鎖的に起きる事で世界経済が更に減速することも懸念されている。

今後このように世界経済の急激な悪化が予測される中、いずれにしても日米欧が連携して景気回復の中心的な役割を担わねばならないところである。またいろいろな景気対策の中で財政政策に期待されるところは多大であると思われる。この様なときEU経済域統合拡大の動きを示す中心国ベルギーの税制視察を行ったのは、有意義であったと思われる。
最後に、今回のベルギー研修視察に際しては、事前研修等で多大なご尽力を賜ったベルギー王国駐日大使館の山本秀一様に重ねて御礼申し上げる。

（田尻　吉正　担当）

編集後記

東京税理士会・国際部副部長　事務局長代理　　財　津　康　弘

本報告書は、現在の国際経済で存在感を増している欧州において、27カ国が加盟するEUとそのEUの加盟国でありEUの本部のあるベルギーを視察した東京税理士会EU・ベルギー税制等研修視察団の視察報告書である。

EUは、単一市場を目指し、経済活動の円滑化のため、EU域内の様々な障害の撤廃、軽減、域内での調和を進めており、税制においてもEU域内での税制調和という目標がある。そこで、山川会長を団長に国際部が中心となり一般会員にも参加者を募り、32名の研修視察団のよる９月６日から９日間の研修視察が実施された。今回の調査研究視察の目的は多岐にわたっており、ベルギーのブリュッセルにて、EUにおいてはEUの現況、組織、EU域内の目指している税制について、またベルギーにおいてはベルギーの税制、税務行政、税務専門家、EUの税制調和への取り組みについて、資料・情報収集を行った。

本報告書は、報告書作成のため事前に、大きくEU班とベルギー班の担当に分かれ、またそれぞれにEU班であれば、①EUの概況、②EUの組織、法制度、③EU税制の直接税、④EU税制の間接税、⑤ヨーロッパ税務連合に、ベルギー班であれば①ベルギーの概況、②ベルギー税制の直接税、③ベルギー税制の間接税、④ベルギーの税務行政、⑤ベルギーの税務専門家の10の分野に視察団員が分担して、資料・情報収集してまとめた報告書である。

研修視察が実施される前に、EU・ベルギーについて講師を招いて事前研修会が５月より毎月開催され、４回の事前研修会が実施された。また、各担当ごとの事前の勉強会を実施して、基礎知識を得ることが出来きた。そして、その過程において、具体的な研修視察する訪問先や研修視察のテーマの選定作業が行われ、研修視察する訪問先、そしてその訪問先への事前の質問事項の決定がされた。

研修視察の訪問先では、事前の質問事項の提出により、その質問事項にそって研修が進められる。それぞれの訪問先では、質問事項に対して事前の準備がされており、丁寧な説明を受けることが出来た。しかし、通訳を通じての会話であり、会話が理解でない部分もあり、中途半端な理解の部分もあり、海外研修視察の困難さをあらためて感じた。

本報告書は、視察団員が、研修視察前の準備とその準備資料に、訪問先での研修成果を取りまとめ、併せて現地で入手した貴重な資料も収録している。この報告書が東京税理士会及び本会会員の業務に少しでもお役に立てれば幸いです。

最後になりましたが、執筆担当者には、ご多忙のなか報告書発刊にあたり、ご協力いただきまして厚くお礼を申し上げます。また、事前研修にご協力いただきました講師の皆様、訪問先のご紹介をいただきました皆様、訪問先にてお世話になった皆様、その他関係者の皆様に厚く感謝申し上げます。

視察団参加者（32名）

団　　長　山川　　巽（江東東）
副団長　石田　通野（渋　谷）
事務局長　浅井　和夫（目　黒）
事務局次長　財津　康弘（豊　島）
事務局次長　田尻　吉正（向　島）
団　　員　木下　盛弘（豊　島）
相澤　康晴（　芝　）
中村　昌孝（練馬西）
矢場荘一郎（江戸川南）
鈴木　文雄（町　田）
藤本　則子（麹　町）
茂木　和夫（神　田）
中野　敦郎（品　川）
青木　優幸（江東西）
永竿　敬子（神　田）
高橋美津子（日本橋）

団　　員　安田　京子（日本橋）
浪川　裕良（京　橋）
額田　　一（京　橋）
熊澤　敦子（麻　布）
野村　幸子（本　郷）
平野　光代（本　郷）
高柳　幸雄（上　野）
天谷　　徹（蒲　田）
中森　　孝（板　橋）
山元　俊一（豊　島）
田口　絢子（王　子）
池田美千代（足　立）
安井　勝孝（江戸川北）
吉川　和代（江東東）
柴田　篤志（事務局）
高橋　　大（事務局）

ベルギー財務省会議室にて

2008年
EU・ベルギー税制等研修視察報告書

2009年　3月発行

編　集
東京税理士会　EU・ベルギー税制等研修視察団

発　行
東京税理士会　国際部
〒151-0051　東京都渋谷区千駄ヶ谷5-10-6
TEL　03 (3356) 4461 (代表)
FAX　03 (3356) 4469

2008年　ＥＵ・ベルギー税制等研修視察報告書

一　般　概　況

税制・税務行政

税務専門家制度