

## Worldwide Tax Summary

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース編  
税理士法人プライスウォーターハウスクーパース常任顧問  
プライスウォーターハウスクーパースマネジメント会長  
岡田 至康 監修

### 租税条約の現状(米国)

米国財務省は、現在の条約締結国および将来の締結見込国と活発な条約交渉を継続している。昨年 3 条約に関して署名がなされ、米国での批准のための手続きがなされている。その他にもいくつか精力的に交渉中のものがあり、財務省の関係者が引き続き語っているところでは、ハンガリーとポーランドとの条約に特典制限(LOB)条項を加える点が最優先となっている。ラテンアメリカとアジアの諸国との条約網の拡大にも努めているものの、あまり進捗はしていない。

米国の租税条約における最近の新しい動きは、当事国の権限ある当局間の係争を解決するための拘束力ある仲裁(binding arbitration)手続きの追加である。この拘束力ある仲裁への強制的移行にかかわる条項を含むドイツとベルギーとの条約が昨年末に上院で若干の論争のあと承認された。次に上院で審議を受ける予定の条約関係で同様の条項を含むのは、カナダとの条約に係る第 5 議定書である。最近合意された条約の共通テーマは、(1)親子間配当に対する源泉税の廃止、(2)情報交換手続きの拡大、(3)租税条約漁り防止(anti-treaty shopping)条項、すなわち特典制限条項の継続的な強化であり、企業にとっては条約の特典を享受できないリスクが高まっている。

### 上院の批准手続きに付されている条約および議定書

カナダ、ブルガリア、アイスランドとの 3 つの租税条約関係のものが、米国での最終の重要な批准手続きである上院の承認手続きに付されている。カナダとの議定書に関しては、財務省が以下に記述する点に関する共同の解説文書(Technical Explanation)を完成するまで上院での聴聞の日程は決まらない。解説文書は近く出される予定であるが、今年中に上院の承認手続きが完了するか否かは不確かである。

### カナダとの議定書

財務省の担当者は共同解説文書(財務省解説文書はカナダ歳入庁の正式なレビューと承認が必要である)を作成中であるが、内容について合意に達するまでいくつかの課題がある。共同の解説文書の概念は新しくはないが(財務省とカナダ歳入庁は以前に共同の解説文書を出したことがある)、かなり異例である。

一般的にカナダとの議定書は、実業界から強く支持されているものの、次の2条項について懸念が表明されている。即ち、( ) 役務提供サービス会社の職員が183日以上相手国に滞在する場合、その会社が事業を行う一定の場所(fixed place of business)を当該受入国に有しているか否かに拘わらずみなし恒久的施設となるとの条項、および( ) 国際的な租税裁定取引に関わっているおそれのあるハイブリッド事業体(hybrid entities)を対象としたもので実業界から過度に広範であるとみられている濫用防止条項、の各規定である。

議定書は、さらに2カ国政府の権限ある当局が二重課税問題を合理的な期間内に解決できない場合に拘束力ある仲裁を求めるとの条項も含んでいる。上述したとおり、拘束力ある仲裁に係る条項はベルギーとの新租税条約とドイツとの租税条約に関する議定書には含まれている。これらについての上院の承認にあたっては、拘束力ある仲裁が含まれていたため、短期間ではあったが、審議が止まった。反対していた上院議員も引き止めることをやめたので今年の承認期限には間に合ったが、今回カナダとの議定書に関する上院の承認に付された時再び懸念が表面化するおそれがある。

カナダは既にこの議定書を批准している。

#### ブルガリアとの租税条約

米国の批准手続きにかけられる段階にきている。

#### アイスランドとの租税条約

現行の条約は、米国の租税条約で特典制限条項のない3条約のひとつである。そのなかで最初に再交渉が行われたもので、すでに署名がなされ米国の批准手続きにかけられる段階にきているが、その後アイスランド議会の批准手続きが残っている。

#### その他

フランスとの間では、親子会社間配当に係る源泉税の廃止の観点から追加議定書について交渉中である。またニュージーランドとは精力的に交渉が行われている。イタリアとの間では、広範な濫用防止規定に係る米国側での留保のため、いまだにイタリア側の批准を待っている状態である。

Source: PwC US Newsalert

### みなし利子控除に関する新たな通達(ベルギー)

2005年6月22日にベルギーは、みなし利子控除(NID: Notional Interest Deduction)制度を導入した。NID はベルギーの会社や支店が、株主資本に基づいて計算されたみなし利子を課税所得から控除できる制度である。この制度は大いに成功し、外国からのベルギーへの直接投資を著しく増加させた。因みに、外国からの直接投資の多い国の全世界ランキングでベルギーは4位である。ベルギー新政府はNID を引き続き支持することを表明し、これに関係する国際的なキャンペーンを立ち上げる一方で、適切な経済的実体を欠くような“濫用スキーム“のおそれに対処するための通達を発遣した。

### みなし利子控除 NID の概要

ベルギーは2005年6月22日にNIDを立法化した。この制度は、2007課税年度(すなわち、2006年12月31日以降に終了する年度)から施行され、出資による資金調達(エクイティファイナンス)と借入による資金調達(デットファイナンス)との取り扱いの差別を撤廃することでベルギーに対する魅力を高めようとするベルギー政府の決意を示すものである。NID は、ベルギーの会社や支店が資本コストについて留保利益を含む自己資本の総額を基にみなし利子を控除することを認めるものである。

- NIDの算定基礎は会社の株式資本の額とベルギー会計原則に従って算定された留保利益の額の合計である。重複計算と濫用を防止するために一定の修正が必要となる。例えば、財務諸表上固定資産に計上される株式投資純額は算定基礎から控除される。
- NIDの利率は、ベルギー10年国債の前年の月次平均利率に基づいている。従って、毎年見直され、2009課税年度(2008年12月31日以降に終了する年度)は4.307%である。適格中小企業は、さらに0.5%高いNID率を使用できる。

NIDは、ベルギー法人税申告書上で控除できる。いくつかの例外はあるが、全てのベルギーの会社と支店が利用できる。NIDに“選択性”はなく、EUの国家補助関連規定に合致しており、会社の事業の内容、規模、ベルギー企業か多国籍企業かという性質、稼得所得の性質と源泉地を問わず適用可能である。NIDを導入する目的は多様である。

- 借入による資金調達と同じ取り扱いを認めることで出資による資金調度を刺激すること
- 現在段階的に廃止予定のベルギーコーディネーションセンター制度に替わるもので、EU制度に合致した制度を提供すること
- ベルギーで事業を行う全ての会社や支店の法人税負担を全般的に引き下げること

### NIDの政治面での強化

NIDは非常に成功している。2006年におけるベルギー会社の資本総額の増加額は2005年より250%以上に達した。NIDの導入後もベルギーの法人税収は6%以上増加した。にもかかわらず野党は制度

のコストを問題視してこの法律の修正案を提出した。しかし、ベルギー新政府は立法面での変更を行わず、また国際的な新聞キャンペーン「ベルギーに限る(Only in Belgium)」を展開して当制度を広報し、この措置を継続する固い意思を引き続き示している。同時に政府は、濫用のおそれに対処する意向を表明し、まず NID の濫用の可能性を調査するタスクフォースを税務行政当局内に設置した。さらに2008年4月10日付で通達を発遣し、税務執行当局は現行の適用可能な濫用防止措置によって全くの作為的なスキームやその他の NID の濫用のおそれに対処するよう促している。

### 通達

通達では、一般のおよび個別的な NID 濫用防止措置を含め、既存の「偽装」(即ち、詐欺的な不実表示)概念および濫用防止規定で対処する戦略であることが確認されている。この通達の核心的なメッセージは、NID 制度の永続性を確保するためには、経済的実体を欠く全く作為的なストラクチャーではなく、納税者による適切な利用が求められるということである。

### 法的概念である「偽装」の租税事案への適用

税務当局は、納税者の真実の行為や意図を反映しない見せかけの取引を否認することが出来る。そして税務当局は、全ての利用可能な証拠のみならず何らかの推定証拠をもって証明できれば、真実の行為や意図に対して課税できる。重要なことは、あらゆる結果を受け容れるならば、納税者は最少の税額で済む道を選択しても構わないということがこの通達が再確認したことである。この原則は、以前にベルギーの判例で確認されている(いわゆる“ブレボルスドクトリン”)。

### 2005年6月22日の NID 法における濫用防止措置

この通達は現行の NID 法における濫用防止措置にも触れている。例えば、適格資本については、NID 効果の段階的重複あるいは経費の二重控除を回避するため株式およびその他の項目に係る投資を修正しなければならない。この通達では、もし株式の売却があった場合は、売買価格や条件が公正な市場条件に照らして会社自己資本の作為的増加をもたらしていないか税務職員に審査するように促している。その他の濫用防止措置もこの通達にまとめられている。

### 所得税法上の一般的濫用防止措置

この通達は、経済的実体または事業目的を欠く全く作為的なスキームに対して適用可能な一般的濫用防止措置にも言及している。例えば

- ベルギー税務当局には、納税者が正当な財務的・経済的理由もなく租税回避目的のために当初の法律行為を選択したものであると証明できれば、その税務上の法律行為(又は一連の法律行為)

を同様の結果を生じる別の法律行為として取り扱うことが認められている。

- 支配権の変更があった場合に、その変更が正当な財務的・経済的理由によるものと認められないときは、NID を繰越せない可能性がある。
- 子会社の資本金へ出資するために生じる資金コストの控除を受けるためには、出資会社の主たる目的の中に株式保有機能がなければならない。資本金への出資の目的は、正当な財務上、経済上の利害と関連していなければならない。税務上の恩典のみをもたらすものであってはならない。
- 異常なあるいは無償の利益を受けた場合、NID を含む特定の控除で相殺することは認められない。

さらにこの通達では、会社の NID の算定基礎が非課税の組織再編(例えば非課税の買収など)によって作作的に引き上げられることは認められないとしている。

#### ベルギーのグループ内ファイナンス会社

この通達は、グループ内のファイナンス活動を集約してそれに特化した業務を行うベルギー会社について、ベルギーに真正な経済的実体が存在する限り、全く作作的な税務上の仕組とはみなさず、経済的に正当化されることを明確にしている。従って、ベルギーから業務を行う既存および新設のグループ内ファイナンス会社は、関連する経済的実体が存在する限り、NID の恩典を享受できる。この立場は、ベルギー裁判所(Belgian Ruling Office)の事前確認決定でも確認されている。

#### 事前確定裁決(Advance Tax Ruling)

会社は、事前に法的な確実性を確保するために、公的なベルギー裁判所からの事前確認裁決を申請することができる。ベルギー裁判所は、約 30 の NID 関連の税務問題に係る裁決を公表している。

#### 結論

NID があることで、ベルギーは事業ないし財務活動を集約する上で魅力的な場所となっている。この恩典は相当なものといえる。この恩典を得るためには、ベルギーに真の経済的実体を備えなければならないことから、全く作作的な税務ストラクチャーは排除される。この機会を捉えるため適切な考慮が払われるべきである。さらに、多額の投資や取引の場合には事前確認裁決の申請を利用することが望ましい。

Source: PwC Belgium Newsalert

### **新企業所得税法における優遇税制の祖父条項(経過措置) 中国**

2008年2月に外商投資企業とその外国投資家に広範な影響がある3つの重要な税通達が発達された。これらの通達は特定の祖父条項の規定およびその他の新優遇税制の適用に関する詳細を定めている。

この3通達の注目点は以下のとおりである。

#### 通達21号(財税(2008)21号) 2008年2月4日公布

一部の従来の外国投資企業は、昨年未の通達39号により外商投資企業所得税制に係る祖父条項が適用され、15%の優遇税率または未使用の減免税期間を享受できる。この通達21号では、減免税期間中の税率の半減は、2008年、2009年、2010年、2011年でそれぞれ、18%、20%、22%、24%と段階的に引き上げられ、2012年以降は25%となることが明確にされている。税率半減が適用される年度の実際の適用税率は順次9%、10%、11%、12%、12.5%となる。従来の外商投資企業に外商投資企業所得税制で24%または33%の税率が適用されている場合、未使用の減免税期間中の税率半減は25%に基づいて計算され、その実際の適用税率は12.5%となる。

#### 通達1号(財税(2008)1号) - 2008年2月22日公布

この通達1号は、主として企業所得税法第36条に基づく特定の業種に適用可能な優遇税制を対象としている。

#### 配当に係る源泉税の特別減免

この通達1号は外商投資企業の2008年より前の年度の留保利益を2008年以降に外国の投資家に配当する場合も源泉税は免税であると規定している。これは、投資先企業が利益処分を決議した時点の収入と認識されて10%の源泉税が課される旨新たに規定されたことに対して、大手多国籍企業等が源泉税の免除を求めたことに応じたものである。しかし、2008年以降の留保利益の配当については企業所得税法およびその実施細則により源泉税が課される。

中国税務当局は源泉税の免除が適用される2007年末までの外商投資企業の留保利益の額を検証するための申請と審査の手続きを2008年中に採用するかどうか検討中であるとされている。いずれにせよこれらの留保利益は、この源泉税の特別免税の対象である。

#### ソフトウェア、集積回路("IC")証券投資ファンドに係る優遇税制

新企業所得税法の下で、再投資税額還付政策が廃止された一方で、集積回路生産および組立企業一般、および西部に新設されるソフトウェア生産企業に再投資される場合は、再投資税額還付が継続され

る。当企業所得税法の下では一般的に免税期間の開始年度は「最初の収入計上年度」である。しかし、この通達1号では、ソフトウェア生産企業と集積回路生産企業の免税期間は従前の外商投資企業所得税制に従っており、開始年度は「最初の利益課税所得計上年度」である。

この通達1号で与えられるこれらの3業種に対する優遇税制は、企業所得税法で他の業種に与えられる同様の優遇税制に比べ、より有利である。

#### 従来の税制で優遇された特定の業種 企業に対する優遇政策の経過措置

この通達1号により、特定の6重要分野の産業、企業の定期的優遇税政策(すなわち、再雇用、2008年オリンピック大会、2010年世界万博、社会福祉、企業再編、農業および国家備蓄)について期限まで継続されることになった。

さらに、いくつかの不明確な点を解消した。例えば、2008年オリンピック大会のスポンサーが負担したスポンサー費用は損金算入処理が認められてきた。しかし、この費用は企業所得税法上、損金不算入項目とされたが、今回の通達1号により、損金算入処理した従来の処理が肯定された。

#### 通達23号(国税発〔2008〕23号) - 2008年2月27日公布

通達23号は、通達39号での優遇税制で、特定の祖父条項に係る実施細則で明確化している。

再投資税額還付の適用可否の判断基準となる時点は、外国の投資家および外商投資企業が2007年末までに全ての再投資の手続きを完了し、営業許可証の更新又は新営業許可証の取得済みでなくてはならない。さらに再投資の資金が2007年度の利益の前払い(すなわち中間配当)で調達されると再投資税額還付は受けられない。いずれにしても2007年の利益は再投資税額還付に適格ではないことが明確になった。これは、2007年の利益は2008年の初めまでに配分できず、外国投資者が配分された利益を再投資する2008年以降は、企業所得税法により再投資税額還付制度がないためである。

利子、ロイヤリティ等に係る契約が2008年より前の年に締結されて、外商投資企業所得税制で源泉税免税の条件に合致し、すでに税務当局の承認を取得している場合は、原契約の有効期間内は引き続き源泉税免税を受けられる。ただし、この経過措置は、原契約の延長、付随契約、拡大対象範囲に対しては認められない。

未使用の減免税に対する祖父条項の適用を受けることのできる外商投資企業も、2008年以降の減免税を受けるには、外商投資企業所得税制の原規定に規定されている事業の性格(範囲)や事業期間に関する要件を満たさなければならない。

(所見)

これら3つの通達に関連して注意すべきは、企業は、以前、認められていた優遇税制を廃止するという具体的な通達が出ていなくても、以前の優遇税制が企業所得税法上存続すると推定すべきではないということである。例えば、企業所得税法とその実施細則、通達39号、通達40号、通達1号のどれも2007年を過ぎた年の”先進技術企業 Advanced Technology Enterprise”の未使用の減免税に関する優遇税制(祖父条項)について言及していない。したがって、2007年以前にその認定を受けた企業も2008年以降は未使用の減免税の優遇税制を受けられないと考えるべきである。

今後、中国政府は優遇税制が中国の国家政策目的に適うと判断すれば、以前からの優遇税制を存続するか、あるいは新たに企業所得税法とその実施細則にない優遇税制を創設する可能性がある。従って、企業は今後も優遇税制の動向を見守る必要がある。

Source: PwC China Newsalert

本ニュースは、各国の税制改正の動向をお知らせする目的で、各国のプライスウォーターハウスクーパーズが作成する速報ニュースや各国省庁等のホームページ掲載の情報等を抜粋してお伝えしています。制改正案の段階の情報が多いため、最終的な法制度につきましては、専門家にご確認くださいようお願いいたします。