

監修 プライスウォーターハウスクーパース マネジメント株式会社  
会長 五味 雄治

### グループ・リリーフを巡る欧州裁判所の判定(英国, EU)

英国の食品・衣料スーパーである Marks & Spencer は、英国のグループ・リリーフ(連結納税の一種)は、EC 条約の「設立地選択の自由」条項に違反しているとして欧州裁判所に提訴していた。具体的には Marks & Spencer は、英国内に所在する親会社と子会社の間では、英国のグループ・リリーフにより損益通算が認められるものの、Marks & Spencer がフランス、ベルギー、ドイツに有している会社で生じた欠損金と英国親会社の課税所得とは相殺できないことから、英国の税制が差別的であるとして訴えていたものである。これに関して 4 月 7 日、欧州裁判所の判事補(Advocate-General)は、Marks & Spencer の言い分を支持する意見を発表した。判事補のコメントによると、英国外に設立された子会社からの欠損金を英国親会社の所得と相殺できないのは、EC 法に矛盾している。しかしながら、当該欠損金について、子会社が設立された加盟国において欠損金を他者(another legal person)に譲渡できる、あるいは繰越できるような税務上の取扱いを受けることができない等の条件を満たした場合英国の制度でこれらの欠損金の損金算入を認める権利を与えることができれば EC 条約に違反しないとコメントをだした。

欧州裁判所の最終判定は 10 月頃と見られているが、判事補の意見は、通常約 95%が最終判定に反映されていることから、最終判定においても英国のグループ・リリーフ制度は、EC 条約に違反しているとの判定が下される可能性が高い。

過去において本欄でも照会しているが、こうした欧州裁判所の判決が各国の税制改正につながるケースがでている。英国では過小資本を移転価格税制のなかに組み込み、移転価格税制を国内企業にも適用するような改正が行われたり、同様にドイツでも過小資本税制が国内企業にも適用されることになっている。

Source:PwC Newsalert(UK)

### 租税回避対策を強化(英国)

3 月 16 日、英国の税制改正案を含む予算(Budget)が発表された。今年は日系企業に大きな影響を及ぼす改正は含まれていないが、3 月 16 日付の発効予定が発表された租税回避対策が注目されている。これは、ハイブリッド・エンティティーやハイブリッド手法を利用する裁定取引(arbitrage scheme)を利用した租税回避行為に対する対抗措置であり、以下の場合に適用される。

- 1) 法人税の所得計算において、会社が損金算入を申告しているかあるいは、その会社に損金算入が認められている場合、税務上有利となるハイブリッド・エンティティーあるいはハイブリッド手法を利用したスキームに参加している場合で、その主たる目的の一つが英国納税額を実質的に減額しようとするようなスキーム。
- 2) 会社が課税対象とならない方法で金品を受け取り、その金品が支払者の課税所得から一定の範囲で損金算入され、控除が認められている場合。また、このスキームの当事者らは、この税務上の取扱いのミスマッチを予測できるような場合。

新法は、同一費用に関する二重の損金算入や、課税対象外の金品の受領等を目的とするタックスプランニングを防止することを目的としている。

なお、税制改正案は、財政法(Finance Bill)として提案され具体的な税法となるが、英国では 4 月に入り国会の解散および 5 月 5 日の選挙が決定したことから、今年の財政法は 2 つに分割されることになった。上記の

租税回避対策は、選挙前の財政法案には含まれていないが、選挙でどの党が勝利したとしても野党は同提案を問題視していないことから、当初提案と同じ発効日で選挙後に制定される財政法に盛り込まれることがほぼ確実と見込まれている。

Source: PwC Newsalert UK

### 米国パートナーシップの取扱いを明確化(フランス)

米国のパートナーシップは、米国税法上では完全に「透明」とであると認識されているが、フランス税務当局は、従来から「半透明」とみなしていた。この米仏の解釈の違いにより、クロスボーダー取引における税務上の問題が複雑になったり、二重課税の問題を引き起こしていた。フランス税務当局は今年 2 月、この件を巡りフランスおよび米国の権限ある当局によって合意が成立したとして、規則(BOI 14 B-2-05)により取扱いを明確にした。

旧規則では、仏税務当局は、米国税務上パートナーシップとして取り扱われている LLC は、租税条約上米国居住者としてみなすとしていた。ところが、LLC が単一の構成員(パートナー)で構成される場合は、米国税務上ではパートナーシップと扱われず、税務上は存在しないもの(disregard)とみなされており、租税条約上は米国居者とみなされるのかどうかとの疑問が上がっていた。仏税務当局は、新規則によって LLC が単一パートナーで構成される場合は、米国税務上存在しないとされるため、通常は居住者であるとみなさないことを確認した。しかしながら、仏税務当局は、LLC の存在をないものとする(disregard)ことを認める一方で、租税条約の解釈においては、このパートナーが居住者である場合には、条約の恩典を申請できる権利を認め

た。また、米仏租税条約においては、米国パートナーシップあるいは同様のパススルーの組織については、パートナーシップから受取った所得が、米国のパートナーシップあるいはパートナー・レベルで居住者の所得として課税対象となっている範囲において、米国居住者として取り扱い、租税条約の恩典対象となるとしている。仏当局は、条約を厳格に解釈すれば他のパートナーシップによって所有される米国パートナーシップは、パートナーシップレベルでもパートナーレベルでも課税されないことから、租税条約上の恩典を与えないとしていたが、1999 年に、米国居住者で、3 つ未満のパートナーシップを通じて所得を受け取る場合は、条約上の恩典を与えるとしていた。これが、今回の新規則においては、この 3 階層(3 tiers)の制約を廃止し、6 つ未満のパートナーシップであれば自動的に租税条約の恩典対象とすることにした。

なお、本件については、2004 年 12 月に署名された米仏租税条約のプロトコルに含まれるパートナーシップの詳細も参照しながら解釈することをお勧めする。

Source: PwC Newsalert France

### 2005 年税制改正(ドイツ)

1998 年に現在の社会民主党/緑の党の左派連立政権発足後、「2001 年税制大改革」、「2002 年年金制度改革」、「アジェンダ 2010 — 2004 年ドイツ福祉社会構造改革 —」と毎年多くの税法規定の改正が実施されてきた。これに比べると、2005 年は大規模な改正項目はなく、例外的に落ち着いた年度であると言えるかもしれない。他方で、毎年恒例のように行なわれている税法・社会保険法上の基準値の変更、すでに過年度に実施が決められていた賃金税・付加価値税申告の電子化、所得税率の引下げといった改正が、2005 年改正に含まれている。

#### 1) 企業収益課税関係の改正点

企業収益課税(法人税・営業税等)に関しては、通常の日系企業のビジネスに影響を与えるような大きな改正点はない。法人税の税率は 25%、連帯付加税は法人税額の 5.5%で変更はないが、地方自治体税である営業税は自治体により若干の変更がある。ドイツにおける企業収益に対する法人税・営業税・連帯付加税合計

での実効税率は、営業税が法人税所得計算上損金算入できることから、おおむね 38%～41%となっている。

2) 個人所得税ならびに賃金税関連の改正点のうち主要なものは以下の通りである。

- 2001 年税制大改革の中で既に決定されており、下記の通り引下げられた。

	2003 年	2004 年	2005 年
最高税率	48.5%	45.0%	42.0%
最低税率	19.9%	16.0%	15.0%

- 賃金税月次(四半期)申告の電子化

賃金税の月次(場合によっては四半期)申告は、2005 年 1 月以降、原則としてペーパーレスで電子化することが義務付けられた。但し、2005 年 1 月分から 3 月分までは、従来通り、申告書を郵送することが移行措置として認められている。

- 外国出張時の日当・食事手当および定額宿泊手当の非課税限度額の変更

ドイツでは出張にあたって会社が従業員に支給する日当・食事手当、定額宿泊手当(ホテル等の領収書がない場合)の賃金税目的での非課税限度額が極めて細かく決められている。このうち、ドイツ国内出張時の非課税限度額についての変更はないが、外国への出張時の日当・食事手当と定額宿泊手当の非課税限度額が変更され、東京以外の日本への出張など、出張先の国(都市)によってはかなりの額の変更になる。たとえば日本—東京の場合は、1 日当たり 81 ユーロ(約 11000 円)から 71 ユーロに、東京以外の日本への出張は、81 ユーロから 42 ユーロに減額される。

Source: PwC ドイツ日本企業部ニュース

### モデル条約の改定案を発表(OECD)

OECD は、2005 年のモデル条約・コメントリーの改定案を 3 月 18 日付で公表した。4 月 26 日までにコメントを募集しており、コメントを元に今年春までには最終版が発表される予定となっている。

今回の改定案には、主として過去に提案された以下の改定案や報告書での検討結果が含まれている。

- 第 8 条(海運、内陸水路運輸および航空運輸)の改定案(2004 年 12 月 15 日発表)
- 従業員ストックオプションに起因するクロスボーダー所得に関する税務上の問題(2004 年 6 月)
- 複数の恒久的施設に関する第 5 条(恒久的施設)コメントリーの改定案(2004 年 4 月)
- モデル条約第 25 条(相互協議)および第 26 条(情報交換)の変更(2004 年 7 月)
- クロスボーダーの年金を巡る問題(2003 年 11 月)

尚、恒久的施設(PE)の所得の帰属に関する報告書(Part1 から Part4)については継続して検討されており、最終案は、これとは別に 2007 年 1 月に最終版が発表される予定となっている。

Source: OECD

### 社会保障税の引下げと個人所得税をめぐる改正(ロシア)

以下の改正について、2005 年 1 月 1 日より発効している。

1) 統一社会保障税を以下の通り引き下げられた。

カテゴリー	旧税率	新税率
一般納税者	35.6%	26%
農業生産者	26.1	20
個人企業化、農場	13.2	10
弁護士	10.6	8

2) 配当課税を 6%から 9%に引き上げる。

- 3) 非国営(Non-state)の年金契約にたいする課税の取扱いを改正し、非課税扱いとする。ただし、受取った年金は、課税対象所得に含めるものとする。
- 4) 住宅関連の税制を緩和する。ロシア連邦内で居住用の住宅およびアパートを購入する場合あるいは新規に建築する場合に利用されている特定ターゲット・ローン(クレジット)における利子課税を35%から13%に引き下げる。住宅用資産取得に関して損金算入可能となるリストを発表、また、住宅ローンの返済額に加え、特別ターゲット・ローン(クレジット)の弁済額の損金算入も認める。
- 5) 不動産の売却益の課税対象外となるためには、現在5年以上の保有が条件となっているが、これを3年に短縮する。

Source: PwC Russia Tax Flash Report