

Tokyo Tax Newsletter December 2009

はじめに

当事務所ニュースレター(税制編)2009年12月号をお届けいたします。本ニュースレターはオランダ、ベルギー、ルクセンブルグ、スイスおよび欧州連合(EU)において、あるいはこうした国々を通じて投資をする日本企業を対象に発行しています。本ニュースレターでは、オランダにおける税法関連動向の最新情報を概説し、さらにはベルギー、ルクセンブルグ、スイスそして欧州連合における展開にも触れていきます。

オランダ

- 2010年度予算

ベルギー

- 2010年度予算
- 資本参加免税制度に関する新たな行政通達
- 租税条約についての最新情報

ルクセンブルグ

- EUの親会社子会社指令の金融商品への適用性
- ルクセンブルグがOECD「ホワイトリスト」に復帰
- 租税条約についての最新情報

スイス

- スイスがOECD「ホワイトリスト」に格上げ
- 租税条約についての最新情報

EUの動向

- 子会社の売却にかかる仕入れVATに関するECJ判決

オランダ

2010年度予算

はじめに

2009年9月15日、オランダ政府は2010年の税制案(「2010年税制案」)を発表した。同案の施策は2010年1月1日からの発効が提案されている。

資本参加免税制度

現在、資本参加免税制度は、いわゆる「低税率の受動的投資子会社」と称される投資には適用されていない。こうしたケースでは、資本参加免税の全面適用に代えて控除制度が適用される。子会社は、その直接的および(下位の子会社を通しての)間接的資産の50%以上が受動的な性質のもので(「資産テスト」)、かつオランダ税法基準に基づく子会社の利益にかかる法人税の課税率が10%未満である(「課税対象テスト」)場合は、低税

(非公式日本語訳)

概要という性質上、本ニュースレターは法律的文書としての代用できません。本ニュースレターの内容は最大の注意を払って作成しておりますが、お客様が当社の協力なしに単独で情報を利用された場合、当社はその結果については責任を負いません。

記事に関するご質問がありましたら、当東京事務所のパトリック・ファン・オッペンまたはエールコ・ファン・デル・ファイファーまでご連絡下さい。

Loyens & Loeff Tokyo
Patrick van Oppen
Eelco van den Vijver
12F, Nishimoto Building
3-23 Kanda Nishikicho
Chiyoda-ku, Tokyo 101-0054
t +81 3 5281 5582
f +81 3 5281 5583
patrick.van.oppen@loyensloeff.com
eelco.van.den.vijver@loyensloeff.com
www.loyensloeff.com

率の受動的投資子会社とみなされる。

動機テストの再導入

2007年以前は、納税者が(外国の)子会社の株式を所有する動機が、資本参加免税が適用されるかどうかを決定づける重要なポイントであった。2010年税制案ではこの動機テストが再導入されている。新ルールの下では、資本参加免税は受動的投資として保有されている国内および外国の子会社には適用されなくなる(「動機テスト」)。資産テストおよび課税対象テストは、若干修正を加え、様式がいくらか単純化されて、そのまま引き継がれる。納税者は、2つのテストのうちのどちらかの要件を満たすことを証明できれば、動機テストの要件を満たさなくとも、資本参加免税の適用を受けることができる。

動機テスト

納税者の目的が一般的な資産運用から期待できる収益を得ることであれば、子会社は受動的投資として保有されているとみなされる。納税者の動機が複数存在している場合は、主たる動機が決定要因となる。2010年税制案の注記によると、当該子会社が納税者と同じ分野で事業活動を行っている場合は、受動的投資として保有されていることにはならない。管理機能を果たしている上位持株会社の子会社や、中間的持株会社の(事業を行っている)子会社は、受動的投資として保有されているとはみなされない。当該子会社の連結資産のうち半分以上が、5%以下の株式保有で構成されている、あるいは子会社の主要な機能(下位の子会社の機能も含む)がグループのファイナンス会社である場合は、動機テストの要件を満たしているとはみなされない。専属保険会社が受動的投資としての保有とみなされるかどうかの判断は、2010年税制案の注記に従えば、対等な立場での専従取引であるかどうか、同社が有資格者を擁しているかどうか、現地の規制監督下にあるかどうかにより左右される。

課税対象テスト

現行法では、本テストはオランダ基準に従って判定された実効税率が10%以上であることが求められる。2010年税制案では、現行テストは子会社がオランダの税法基準で「現実的な課税」対象であるという要件に置き換えられている。2010年税制案の注記によると、これは、標準法定税率が10%以上となる利益課税の対象となる子会社にあてはまる。原則として、今後は実効税率をオランダの税法基準に従って算定する必要はなくなる。特別償却、特別投資控除、損失補填、税務連結方式などの違いによる課税方法の差異により、子会社の課税ベースが「現実的な課税対象」ではないとされることはない。ただし、2010年税制案の注記によると、たとえば、タックス・ホリデイや控除可能な配当金によって生じる差異により、課税ベースが「現実的な課税対象」ではないとされる可能性がある。利益が分配されるまで課税が繰り延べられる場合や、地域により、オランダの制度より格段に広義な資本参加免税制度が適用される場合においても同様である。

資産テスト

現行の資産テストは実質的には変更されない。現行法で定められている通り、資産テストの要件は、納税者が直接的、間接的に保有する資産のうち、受動的な資産が50%以下であることを証明できれば満たされる。ただし、現在、受動的資産として定められている資産のうち、いくつかの資産区分が2010年税制案では受動的資産の対象ではなくなる。それらの資産は、不動産および、リース事業に使用されている資産、およびその収益が利益課税対象となり、その結果、オランダの税法基準によって「現実的な課税対象」とされる資産(課税対象テストの場合と同じ)が含まれる。現行法で定められているように、グループ会社間の債権は原則的には受動的投資資産となるが、例外として、これが活動中の

グループファイナンス会社によって使用されている場合、あるいは第三者からの借入によって（90%以上の）資金が調達されている場合、もしくは、利益課税対象となり、結果としてオランダの税法基準における「現実的な課税対象」となる場合は対象外となる。

3年間の損金繰戻し期間の選択

オランダ貿易や産業の流動性を高めるため、2010年税制案では、損金の繰戻し期間を（1年間ではなく）3年間まで延長することを納税者が選択できるようにした。この選択は2009年および/または2010年の課税期間に生じた損金に対してのみ行うことができる。納税者がこの制度を利用する場合は、年次確定申告時に行うが、以下の2つの制限が課される。

1. 2009年および/または2010年の課税期間に生じた損金の繰戻し期間は、最長で（6年ではなく）9年までに制限される。
2. 課税年度より2年前および3年前の年度に繰戻せる損金の限度額は1年あたり1,000万ユーロまでに制限される。繰戻し期間の遡及を選択した課税年度の1年前の年度に繰戻せる損金額は、これまでと同様、制限は設けられていない。

技術革新ボックス制度

いわゆる特許権ボックスと呼ばれる制度の下、納税者が開発し、特許権を有する無形資産から生じた所得には、現行では10%の実効税率が課されている。特許権ボックスを、「技術革新ボックス」と名称変更し、さらに魅力的なものとするため、以下の3つの修正が提案されている。

1. このボックスの実効税率を10%から5%に引き下げる。
2. 5%の技術革新ボックス税率が適用される年度において、課税対象となる純利益の総額を、技術革新ボックスに分類された無形資産に関連する研究開発費用の4倍を上限とする制限を撤廃する。また、それらの研究開発プロジェクトによって生み出される無形資産に対して設定されていた400,000ユーロの上限も撤廃される。
3. 革新ボックスは、今後、運用損失には適用されない。つまり、運用損失は25.5%の通常法人税から控除される。つまり通常の税率において損失ならびに経費が補填された後に初めて、5%の技術革新ボックス税率が適用される。無形資産は自己開発されたものでなければならないという要件はそのまま維持される。

配当源泉税

オランダの子会社の5%以上の株式を保有しているノルウェーおよびアイスランドの親会社に対して支払われた配当金は、EU加盟国の親会社に対して支払われた配当金の場合と同様の方法で配当源泉税が免除される。さらに、ノルウェーおよびアイスランドに籍を置く（年金基金などの）非課税組織は、オランダの配当源泉税の還付請求を（オランダの非課税組織と同等の条件で）要求することができる。加えて、配当源泉税の免除を申請する際に親会社子会社指令で求められていた2つの一般要件、すなわち親会社が適格な法的組織であり、課税対象である、という要件が廃止される。しかし、親会社がオランダの投資機関と同様の課税制度の対象となっている場合には、免除は適用されない。

ベルギー

2010年度予算

2009年10月、多くの税務施策を盛り込んだ2010年予算案がベルギーの首相から発表された。主な税務施策の概要は以下のとおり。

法人所得税

- 2011年および2012年の課税年度は、みなし利息控除率は3.88%に制限される。

- 受取配当金控除制度：

- 資本参加払込金の要件は120万ユーロから250万ユーロへと引き上げられる（代替要件である、子会社株式の10%保有については、引き続き変更なし）。
- 資本参加の要件は銀行、保険会社、上場企業にも拡大される。

脱税対策：

- 一般不正防止条項（ITC第344条）は、合併指令を施行し、有効性と法的安全性の向上を狙った2008年12月11日法の不正防止条項に沿って書き換えられる。
- タックス・ハイブンおよび非協力的な法管轄区域に対し行った（直接的・間接的）支払いには報告が義務づけられる。
- 非協力的な法管轄区域に対して行った（直接的・間接的）支払いは課税控除の対象とはならない。

付加価値税

- 土地を建物とともに売却した場合、土地の売却はVAT（21%）の対象となる。本施策により、ベルギーはBreitsohl訴訟（C-400/98）における2008年の欧州司法裁判所の判決に従うことになる。本新施策は各地域における審議後、2011年から適用される。
- 電子請求を促進するため、技術的には無関係のVATの請求要件を組み込むことにより、電子請求書を紙の請求書と対等のものとみなす。
- 納税者が期限内にVATを申告しなかったり、支払期日までにVATの納税を怠ったりした場合には、ベルギー政府は納税者に代わって特別口座を開設する手続きを開始する。ベルギー政府は、迅速な徴収手段として、この手続きを加速する考えである。
- VATパッケージ枠組みでは、2010年1月1日からEC域内のサービス取引まで報告対象が拡大されることなどから、ベルギー政府は追加で年間6,000万ユーロの歳入増加を見込んでいる。
- ベルギー政府は多くの特別管理施策（たとえば、現物給付やVAT控除に関する不正など）を開始または継続する予定である。

資本参加免税制度に関する新たな行政通達

ベルギーの税務当局は資本参加免税制度の適用性に関する2通の行政通達を発行した。

ベルギーは、親会社子会社指令を導入した。まず、適格な配当金はベルギー親会社の課税対象利益に含めることとし、次にベルギー親会社に対し、適格な配当金の95%までを受取配当金として控除することを認めている。ただし、受取配当金控除は営業純益の額までと限られている。すなわち、受取配当金控除の「超過」部分は利用できず、ベルギー親会

社の税務損失を増額することはできない。したがって、いかなる受取配当金控除の「超過」部分も活用できず、繰越しもできない。受取配当金控除にかかる制限の全般的な影響は、親会社の営業純損失を将来の課税対象利益と相殺できない点にある。

行政通達では、(EU加盟国内から、および/またはベルギーが二重課税防止条約を締結している特定の第三国からの)適格な配当金についての超過受取配当金控除は繰越しできることを確認している。後者のカテゴリーで繰越しが適用となるためには、当該租税条約が、ベルギーの会社間で支払われる配当に適用される場合と同様の規定を設けていなければならない(すなわち、当該租税条約は二重課税防止に対する方法に関連する条文において同等の取り扱い条項を備えている必要がある)。

租税条約についての最新情報

ベルギーはオーストラリアと締結している既存の二重課税防止条約に新たに協定を追加し、連邦税に関し、二国間で完全な情報交換を行うことを決めた。

ルクセンブルグ

EUの親会社子会社指令の金融商品への適用性

ルクセンブルグの行政控訴裁判所は2009年6月、その金融商品に関する解釈が、ルクセンブルグで導入された親会社子会社指令と整合していることを確認した。裁判所の見解では、ある金融商品(たとえば、係争中の例ではコールオプション)の所有者の持分は、金融商品の所有者がかかる商品に付随する権利を自己勘定で保有(つまり、議決権、金融リスク、配当請求権つきで保有)している限りにおいては、ルクセンブルグの資本参加免税を申請する資格があるとみなされる。ルクセンブルグの税法における親会社子会社指令のこの広範な解釈は、さまざまな金融商品、デリバティブ商品を使ったタックス・プラン、ストラクチャーに対するルクセンブルグの柔軟性を裏付けている。

ルクセンブルグがOECD「ホワイトリスト」に復帰

OECDのウェブサイトに掲載されたプレスリリースによると、ルクセンブルグはOECDのグレーリスト(国際的に合意された税制基準の採用を約束しながら、実質的な導入がされていない法管轄区域)から外され、OECDのホワイト(優良国)リストに格上げされた。ルクセンブルグ政府は、条約締結の交渉を継続し、年末までに二重課税防止条約の締結数をOECDが基準としている20まで拡大したいとの意向であると発表した。

租税条約についての最新情報

2009年7月末、ルクセンブルグはモナコと二重課税防止条約を締結した。これには、OECDの基準に準拠した、両国の税務当局間の情報交換に関する条項が盛り込まれている。

スイス

スイスが OECD の「ホワイトリスト」に格上げ

新しい二重課税防止条約の締結および現行の二重課税防止条約に対する修正により、スイスはこれまでに OECD のモデル租税条約に従って、合計で 12 の二重課税防止条約を締結してきた。その結果、スイスは、国際税務問題に非協力的とみなされている国のリストである OECD の「グレーリスト」から除外され、待望の OECD 「ホワイトリスト」に加えられた。ホワイトリストは、OECD モデル租税条約の第 26 条に従って税務関連事項の行政支援を提供する、税務情報交換合意につき 12 力国との締結を求める OECD 要件を満たした国々で構成されている。

租税条約についての最新情報

- スイスおよびカタルは、OECD モデル租税条約に基づいて、所得税に関する二重課税防止条約を締結した。同条約は、批准の翌年の 1 月 1 日から有効となる（両国の批准が必要）。
- スイスと米国間の二重課税防止条約に新たな協定が追加された。主な改正点は「情報交換条項」に関するものである。一方の国からの具体的な要請に基づき情報が交換される。かかる要請には、対象人物、関連する期間、要請の目的およびその影響に関する具体的な情報が含まれなければならない。新たな情報交換制度の適用は即時、すなわち 2009 年 9 月 23 日であった。
- スイスと英国間の二重課税防止条約に新たな協定が追加された。米国間の協定と同様に、スイスの租税方針に従って、情報交換に関する条項が盛り込まれ、情報は具体的な要請があった場合のみ交換される。新条項は、両国による批准後、2011 年 1 月 1 日に発効となる。
- 米国および英国との租税条約の協定に盛り込まれたものと同様の情報交換条項が、スイスとフィンランド、ノルウェー、メキシコ、オーストリア、フランス、デンマーク、ルクセンブルグの間で締結された租税条約に対する協定にも盛り込まれた。

EU の動向

子会社の売却にかかる仕入 VAT に関する ECJ 判決

2009 年 10 月 29 日、欧州司法裁判所（「ECJ」）は SKF 訴訟への判決を下した。ECJ は EU を拠点とする買い手に対して子会社の株式売却した際に直接関連する経費にかかる仕入 VAT は控除することができず、従って、売り手にとっては実際に費用となる、と裁定した。ただし、これは必ずしも株式売却に関連して発生したすべての仕入 VAT が一切控除できないということを意味するものではない。特定の条件下においては、一定の仕入 VAT は回収可能である。ECJ によると、株式売却が継続企業の譲渡とみなされる場合、または費用が（活動中の）持ち株会社による通常の事業活動に帰する場合、のいずれかであれば控除権利が存在する可能性がある。この判決は、他の会社の株式を売却した、または売却しようとしている VAT 課税対象者にとっては影響の大きい、あるいはチャンスを生み出す可能性につながるものである。

ベネルクス実務への影響

ECJ の判決は、EU 内での株式売却に直接関連する経費にかかる仕入 VAT の控除を制限するものであるが、チャンスも提供している。

ここ数年、ベルギーはグループ会社の経営に必要な株式の発行および取得については VAT の控除を認めてきた。SKF判決により、株式の売却を伴う事業再編に関連する場合においても、これが可能となるであろう。

これまでルクセンブルグのVAT管理当局は株式に関して発生したVATの控除については非常に消極的であった。したがって、この判例により納税者、特に活動中の持ち株会社には、何らかの機会が提供される可能性があることから、状況を考慮しながら注目していくべきである。

オランダでは、一定の条件下にある活動中の持ち株会社については、すでに株式売却にかかる仕入VATを株式比率で控除することが認められている。今回のECJの判決は、株式売却に直接関連する費用と、控除が制限されるになる。その一方で、今回のECJの判決により、子会社が売却された場合にはVATの還付の選択肢が追加されることになる。

<お断り>

これは非公式日本語訳です。解釈に差異が生じる場合は、英語版を正本とします。

Amsterdam . Arnhem . Aruba . Brussels . Curaçao . Dubai . Eindhoven . Frankfurt
Genève . London . Luxembourg . New York . Paris . Rotterdam . Singapore . Tokyo . Zurich

attorneys, tax lawyers & civil law notaries