

IFA 第67回年次総会 (コペンハーゲン大会) の様

税務大学校 研究部 教授
角田享介

本日の概要

1. 議題1: グループ企業に係る国外受動所得に対する課税
2. セミナーB: 国境を越える短期雇用
3. セミナー G: 様々な地方税と国際課税

1. 議題1:

グループ企業に係る国外
受動所得に対する課税

1-1. テーマの背景

- グループ企業に係る国外受動所得に対する課税において、CFC税制は多くの国で主要な税制として位置づけられている。
- 2001年のIFA年次総会においてもCFC税制がメイン議題として取り上げられたが、この12年間でCFC税制を取り巻く環境は大きく変化している。

(参照) CFC税制(Controlled Foreign Corporation legislation)
日本における「外国子会社合算税制」

1-1. テーマの背景

- CFC税制以外の制度を導入、もしくは併せて導入することによって、国外受動所得への課税に対応している国が増加してきている。
- 今般、BEPSの行動計画の行動3として「CFC税制の強化」が掲げられ、2015年9月を期限とした対応が求められている。

1-2. ジェネラル・レポートの報告

✦ 38カ国（及びEU）からのブランチレポートに基づき、CFC税制及びその他の手法による国外受動所得に対する各国の税制の現状が報告された。

✦ CFC導入国

2012年：38カ国中22カ国

（参考：2001年：30カ国中15カ国）

1-2. ジェネラル・レポートの報告

| | | |
|---------------|----------------|----------|
| 米国(1962) | メキシコ(1997) | チェコ |
| カナダ(1972) | ニュージーランド(1998) | ポーランド |
| ドイツ(1972) | ブラジル(2001) | ロシア |
| 日本(1978) | イタリア(2002) | セルビア |
| フランス(1980) | 南アフリカ(2002) | ルクセンブルク |
| 英国(1984) | イスラエル(2003) | インド |
| オーストラリア(1990) | ペルー(2012) | スイス |
| スウェーデン(1990) | アルゼンチン | ウクライナ |
| ノルウェー(1992) | オランダ | |
| スペイン(1994) | オーストリア | |
| デンマーク(1995) | ベルギー | |
| フィンランド(1995) | エストニア | ()内は |
| ポルトガル(1995) | チリ | CFC税制導入年 |
| 韓国(1996) | 台湾 | |
| ハンガリー(1997) | コロンビア | |

1-3. CFC税制の目的の変化

- 歴史的には課税繰延対策を目的として導入（1962年 米国）
- 現在は租税回避防止の目的を強調
 - 低税率国の活用の防止
 - 居住地国からの所得移転の防止
- 領土内課税主義の国においてもCFC税制が活用されている

1-4. CFC税制と租税条約

- モデル条約コメンタリーではCFC税制は条約に抵触しないとしている
(参照) 1条パラ23・パラ26、7条パラ14、
10条パラ37
- しかしながら、抵触するとの裁判例が出たことにより、改正を行った国もある(フランス)
(参照) シュナイダー事件(2002年6月)

1-5. CFC税制とEU法

- シュウェップス事件（2006年9月）において欧州裁判所は、英国のCFC税制は、国外の支配会社と内国の支配会社を差別しており、EC条約の会社設立の自由の行使を制約していると裁定
- 近年、EU各国においてCFC税制の改正が行われており、EU内ではCFC税制のコンバージェンスが進んでいるとの見方がある

1-6. CFC税制とBEPS

- BEPS行動計画 行動3「CFC税制の強化」
CFC税制の設計に関する勧告を策定する。

【肯定的意見】

- 共通性があまり見られない現在の制度の改善
- 課税ベースのより大きな保護となる

【否定的意見】

- ゲームの外にいるプレイヤーの存在
- 各国の国内法の問題なので、監視が難しい
- EU加盟国が採択できるCFC税制には制限がある

1-7. CFC税制以外のその他のアプローチ

- 一般的手法
 - GAAR(一般的租税回避防止規定)
 - スイッチオーバー条項(Switch-over clause)
 - Residence(居住性)
 - PE(恒久的施設)
 - 移転価格
- 個別的手法
 - 利子控除制限
 - 控除に係るその他の規則
 - 源泉徴収税
 - 無形資産

1-8. CFC税制に加えたアプローチ

- CFC税制の導入国のほとんどがGAARを導入してる
 - 22カ国のCFC税制導入国のうち、21カ国がGAARを導入
 - 16カ国のCFC税制を導入していない国のうち、15カ国がGAARを導入

(参照) GAAR: 一般的租税回避防止規定
(General anti-avoidance rule)

- ※ 今回のジェネラルレポートでは法制化されたものだけでなく、判例法等により適用されている国も含んでいる

1-8. CFC税制に加えたアプローチ

- CFC税制の導入国のほとんどが過少資本税制又は利子控除制限税制を導入している
 - 22カ国のCFC税制導入国のうち、19カ国が導入
 - 16カ国のCFC税制を導入していない国のうち、11カ国が導入

1-8. CFC税制に加えたアプローチ

- CFC税制を導入している欧州の一部国においては、国外受動所得に着目したタックスヘイブン対策税制としてスイッチオーバー条項を併せて導入している（デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、イタリア、ノルウェー）
 - 22カ国のCFC税制導入国のうち、6カ国がスイッチオーバー条項を導入
 - 16カ国のCFC税制を導入していない国のうち、5カ国がスイッチオーバー条項を導入

1-8. CFC税制に加えたアプローチ

- 低税率国・地域への国境を越えた支払いに関する控除の否認（ブラジル、フランス、イタリア、スペイン）
- 低税率国・地域への支払いに対して高率な源泉徴収税率を適用（ブラジル、デンマーク、メキシコ）
- 拳証責任の転換（フランス、ポルトガル）

1-9.アルゼンチンの租税回避防止規定

- ❖ IFT(International Fiscal Transparency)
- ❖ 低税率国・地域に所在する外国法人の総所得に占める受動所得の割合が50%以上の場合には、居住地国の外国法人の所有者は保有株式の現在価値分の割合に応じて外国法人の所得に課税される。
- ❖ CFC税制に似ているが、コントロールの要件がないことからCFC税制には分類されていない

1-10.オランダの租税回避防止規定

❖ オランダ法人税法第13条a

居住地国法人が子会社の株式を25%以上保有する場合は以下2つの要件を満たす場合、それらの株式は毎年公正市場価格で再評価することとする。

- 1 子会社の資産が低税率のポートフォリオ投資を構成している
 - 2 子会社の利益に対して、オランダ税制における実質的な水準に満たない課税である
- 株式再評価に係る損益は居住地国法人の毎年の課税所得に算入される
 - これら損益に関して所得免除制度は適用されない。

2. セミナーB: 国境を越える短期雇用

2-1. テーマの背景

- ❖ 国境を越える短期雇用に関しては、OECDモデル租税条約第15条2項で短期滞在者免税が規定
- ❖ 1992年版コメンタリーでは、短期滞在者免税規定を悪用する国際労働者派遣のケースに対処
- ❖ 経済のグローバル化、多国籍企業の国境を越えた経済活動の発展に伴い、租税目的ではない取引における免税適用問題が発生

2-2. モデル条約第15条

❖ 1項：給与所得課税の一般原則

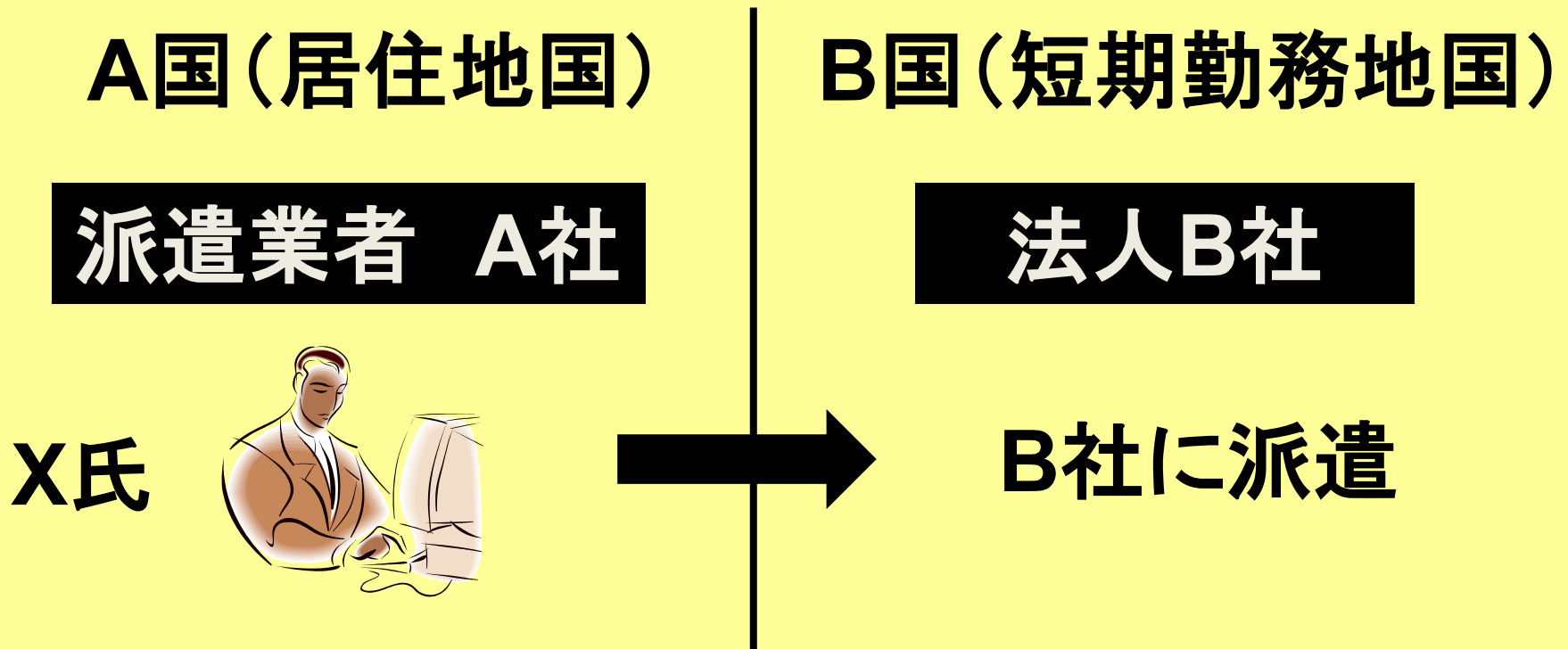
（居住地国において課税、勤務地国においても課税ができる）

❖ 2項：短期滞在者免税

（居住地国のみで課税【要件として下記a,b,cをすべて満たす場合】）

- a 勤務地での滞在が183日を超えないこと
- b 報酬が勤務地の非居住者である雇用者から支払われること
- c 雇用者の恒久的施設が報酬を負担しないこと

2-3. 国際労働者派遣のケース



- ・A社がX氏と雇用契約かつ給与支払い
- ・B社は報酬相当額 + α をA社に支払い
- ・B社がX氏の勤務に対して権限を有し、関連する責任とリスクを負っている

2-4. 「雇用者」の解釈

- ❖ 1992年以前は、モデル条約第3条2項に基づき、国内租税法上で有する意義で解釈
- ❖ 1992年版 モデル条約コメンタリー
形式的な雇用者ではなく、勤務に対して権限を有し、関連する責任とリスクを負う者を真の雇用者とするいわゆる「経済的雇用者」の概念

2-4. 「雇用者」の解釈

- ❖ 1992年版 モデル条約コメンタリー
 - ・ 国際労働者派遣のケースのみ適用？
 - ・ 濫用のケースのみ適用？

各国で異なった適用

- (例)・ 英国やデンマークでは濫用以外でも適用
- ・ オランダやドイツでは濫用の場合のみ適用

2-4. 「雇用者」の解釈

❖ 2010年版 モデル条約コメントリー

- 雇用者の解釈は勤務地国（源泉地）の国内法で解釈
- 「経済的雇用者」の概念は、労働と遂行される事業との不可分性、労働に対する権限及び監督等の要素が存在すれば、濫用以外の場合にも適用

2-5. ケース1 (コメンタリー 15条8.16)

A国(居住地国)

法人A社

X氏



B国(短期勤務地国)

法人B社

研修講師



- ・A社: コンピューターソフト訓練専門会社
- ・X氏はA社の使用人

B社はX氏の雇用者?

2-6. ケース2(コメンタリー 15条8.20)

E国(居住地国)

ホテルE社

X氏
語学堪能



F国(短期勤務地国)

ホテルF社

5ヶ月間
ホテルフロントに派遣

- ・E社とF社は多国籍ホテルグループの子会社
- ・E社がX氏と雇用契約かつ給与支払い
- ・F社は報酬・社会保険料等の相当額を経営管理料としてE社に支払い

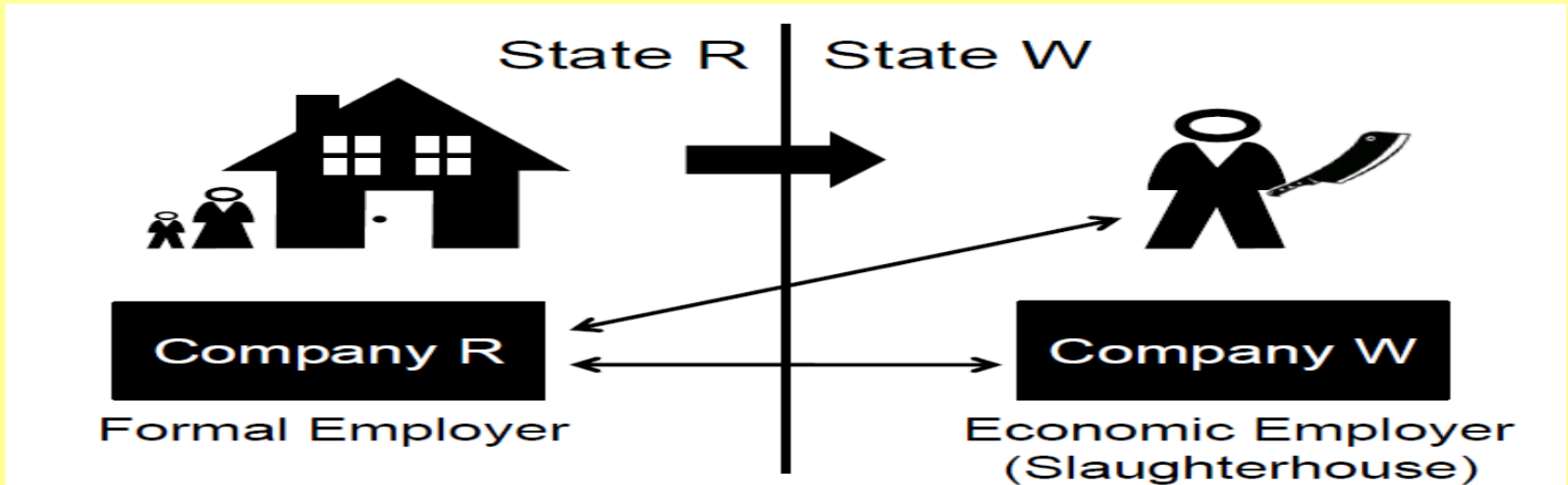
2-7. コメントリー 15条パラ8. 14の例示

- ・労働が行われる方法に関し、誰が当該個人を指示する権限を有するか。
- ・労働が行われる場所に関し、誰が監督し責任を有するか。
- ・個人の報酬は、正式の雇用者から役務の提供を受ける企業に直接請求される。
- ・誰が、当該個人が自由に使用できる労働に必要な道具と材料を提供するか。
- ・誰が、労働を行う個人の数と能力を決定するか。
- ・誰が、労働を行う個人を選別し、それに関し当該個人と結ばれた契約上の取極を終了させる権利を有するか。
- ・誰が、当該個人の労働に関連する懲戒罰を課する権利を有するか。
- ・誰が、当該個人の休暇や勤務計画を決定するか。

2-8. パネリストが提示したケーススタディー

R国(居住地国)

W国(短期勤務地国)



公式の雇用者ルール

- ・採用
- ・雇用契約
- ・給与支払い
- ・代替人員の確保
- ・懲戒罰権

経済的雇用者ルール
(食肉処理業者)

- ・資格・免許
- ・道具・材料
- ・指示権限
- ・責任・リスク
- ・勤務計画

2-9. パネリストからの提案

- ❖ コメントリーに更に詳細な事例を追加すべき
- ❖ 依然として疑義が生じるケースが多く、コメントリーだけの改正だけではもはや不十分であり、条文自体の改正が必要ではないか
- ❖ 事業との不可分性の判定にあたり、何日滞在したかななどを基準としたデミニミス規定を設けるべき

2-10.事業との不可分性に関する基準

- ❖ 遂行される事業との不可分性に関する基準として、自国における他国からの労働者に対して、以下のような基準を設けている国がある
 - ・英国：60日未満の実質的な滞在（該当しない）
 - ・オランダ：60労働日以下（該当しない）
 - ・ドイツ：3か月超の企業内グループへの派遣（該当する）

3. セミナー G: 様々な地方税と国際課税

3-1. テーマの背景

- 地方政府においても、住民からの行政サービス拡充が一層求められるのに伴い、歳入の拡大が重要な問題
- 歳入を拡大させることに伴い、国際課税上の問題は生じていないのか
- これまでは、国際課税の問題は国税の問題として主に扱われてきたが、地方税においても検討する必要があるのではないかとの観点からの議論

3-2. 議論の対象となった国

- 本来の地方税とは、地方政府が自治権を有し、課税する決定権を有し、課税ベースを選択でき、税務行政の執行を行い、徴収した税収を確保できるもの

【議論の対象国】(連邦制の国)

米国

ドイツ

カナダ

スイス

アルゼンチン

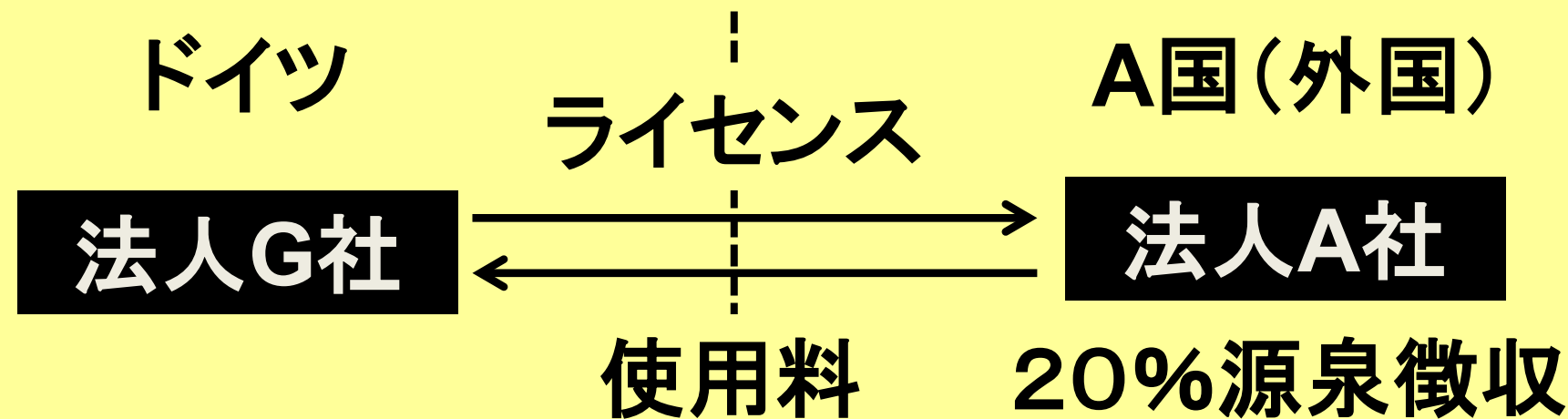
3-3. 租税条約における地方税

- 理想：国際課税における二重課税が存在しないこと
 - ・OECDモデル条約は地方税をできる限り多く含め、適用範囲を広げることが意図されている
- 現実：租税条約によって地方税の二重課税が除去されることは難しい
 - ・カナダ、チリ、米国は地方税の適用を留保している。

3-3. 租税条約における地方税

- 地方政府による条約締結が解決策に？
(例)・ケベック・フランス条約
 - ・スイスの州・フランスの国境を超える労働者に係る条約
- しかし、現実には締結は困難で、ほとんど存在しない

3-4.ドイツの営業税(地方税)のケース



| | |
|------|-----|
| 所得 | 100 |
| 源泉徴収 | ▲20 |
| 法人税 | ▲15 |
| 税額控除 | 15 |
| 営業税 | ▲15 |
| | 65 |

- ・租税条約が締結されていない
- ・使用料100
- ・A国で20%の源泉徴収
- ・ドイツの法人税15%
- ・ドイツの営業税15%
- ・営業税には外国税額控除制度がない

3-4.ドイツの営業税(地方税)のケース

ドイツ

法人G社

| | |
|------|--------|
| 所得 | 100 |
| 源泉徴収 | ▲24.99 |
| 法人税 | ▲15 |
| 税額控除 | 15 |
| 営業税 | ▲15 |
| | 60.01 |

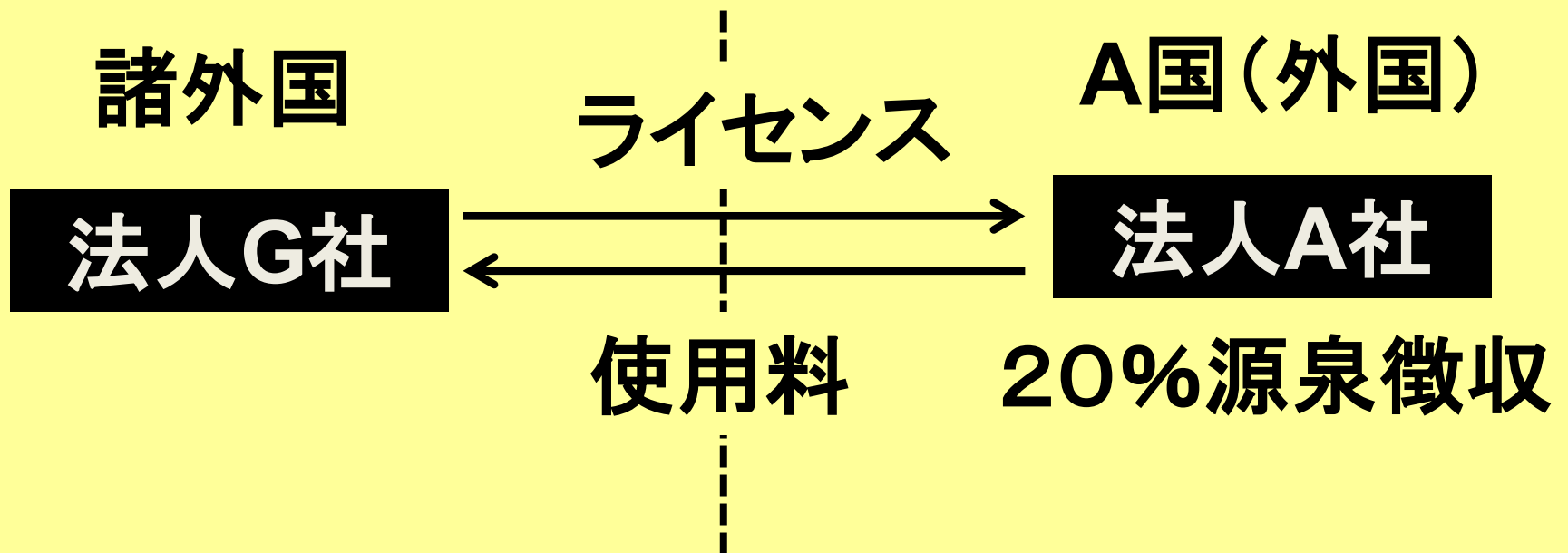
B国(外国)

子会社B社

受動所得:100

- ・B国の法人税率24.99%
- ・B社はG社のCFC
- ・B社の受動所得100
- ・ドイツの法人税15%
- ・ドイツの営業税15%
- ・営業税には外国税額控除制度がない

3-5. 諸外国のケース



アルゼンチン
カナダ
スイス
米国

3-5. 諸外国のケース(パネリストの返答)

- ・アルゼンチン: 一般的に地方税からの控除は認められない。
- ・カナダ: 地方税からの控除は認められず、条約が控除を強制することもない。しかしながら、国内において一定のルールが働き、二重課税が軽減される場合がある。
- ・スイス: 条約上、州の税に対しても控除が適用される。しかし、会社が州税を何らかの要因で支払っていない場合には、3分の1だけが控除される。
- ・米国: 地方税において税額控除はされないが、おそらく費用控除は認められると思われる。

3-6. パネリストからの提案

- 地方税と国税との今後一層の調和の動きが期待される
- 国際課税の議論では公平な税の分配の議論が求められており、地方税においてもそのような税の分配の公平を考える必要がある
- 地方税においても租税回避の問題は重要になっている

ご清聴ありがとうございました