



## Corporate tax alert Belgium

### EU 租税回避防止指令、政治的合意に至る

#### 背景

2016 年 1 月 28 日、欧州委員会は租税回避防止パッケージを公表しました。本パッケージの重要な部分を構成するのが、租税回避防止指令草案 (Anti-Tax Avoidance Directive: 略称 ATAD。デロイト・法人税ニュースレターのバックナンバー [Deloitte alert](#) をご参照ください) です。

2016 年 5 月 25 日の ECOFIN (欧州連合経済・財務相会議) においては、ATAD 草案の妥協案につき政治的合意には至らず、2016 年 6 月 17 日の同会議における合意を目指して草案を練り直すこととなりました。

去る 2016 年 6 月 20 日深夜に終結した暗黙合意手続 (Silence procedure) において、異議を唱える加盟国がいなかったため、ATAD の最終妥協案のテキストについての合意が成立することとなりました。

#### ATAD の規定の内容

#### 概観

ATAD は、5 つの租税回避防止規定からなり、一部は OECD の BEPS の勧告を EU に導入するものではありませんが、OECD のアプローチを明らかに超えるものとなっています。5 つの租税回避防止規定は以下の通りです。

- ① 利息の損金算入制限規定
- ② 出国税に関する規定
- ③ 一般濫用防止規定

- ④ CFC 規定
- ⑤ 複数国間の国内課税システムの差異を利用したハイブリッドミスマッチに関する規定

ATAD 規定は、租税回避に対抗するための最低基準を設けるもので、各加盟国が ATAD の規定よりもさらに厳格な規制を国内法に設けることを妨げるものではありません。

ATAD は、1 つのまたは複数の欧州加盟国において法人税の対象となるすべての納税者(EU 外法人の EU 内支店も含む)に適用されます。

5 つの租税回避防止規定につき、もう少し詳細を見て参りましょう。

### 利息の損金算入制限

支払利息の損金算入制限規定は、原則として、ある納税者の「超過借入コスト(exceeding borrowing costs)」の損金算入の上限を、利息が発生した課税年度の EBITDA の 30%とするものです。

- 「超過借入コスト」: 一般には損金算入の対象となる「借入コスト(=支払利息およびその同等の費用)」が、課税対象となる利息収入およびその同等の所得を超過する場合の差額
- 「EBITDA」: 上述の EU 加盟国における課税所得(税引前利益)に減価償却費と超過借入コストを考慮し税務上の調整を加えた金額を加算した額

ただし、ATAD は、主に次のような一連の適用除外条項を国内法に設けることを加盟国に対して認めています。

- 「超過借入コスト」の損金算入の上限を(グループ全体で)3 百万ユーロとする
- 単独法人(財務会計上連結対象となっていない法人および関係会社または支店を有さない法人)には、「超過借入コスト」の全額損金算入を認める
- 2016 年 6 月 17 日に先立ち締結され(その後変更されていない)借入契約に関わる「超過借入コスト」は、本指令による規定の対象外とする
- ATAD に定義する「長期 EU 公共インフラストラクチャー計画」用の借入における「超過借入コスト」は、本指令による規定の対象外とする
- 一定の要件を満たす場合、グループ連結ベースでの EBITDA を損金算入上限値のベースとすることを認める
- 一定の要件を満たす場合、資本金/資産比率またはグループ EBITDA テストに基づき、EBITDA の 30%の上限を超える「超過借入コスト」の損金算入を可能にする 2 つのグループ免除規定を、財務会計目的の連結対象法人が適用することを認める
- 上述の一般規定の対象から、ATAD に定義する「金融機関」を除外する

最後に、ATAD は、損金算入できなかった「超過借入コスト」を、①(3 年を限度とする)繰戻、または、②(5 年を限度とする)繰越の組み合わせにより、納税者が利用することができるようにする制度を定める権利(義務ではない)を、加盟国に対し認めています。

### 出国税規定

本規定は、最終妥協案によれば、原則として以下のケースにおいてある EU 加盟国に所在する資産を国外に移転し、結果として、当該加盟国が当該資産に関わる所得への課税権を今後失う場合、加盟国は当該資産の含み益

(税務上の価値を時価が上回る部分)に対し課税しなければならないとするものです。

- 本店から、国外の支店への資産の移転
- 支店から、国外の本店または他支店への資産の移転
- 法人の税務上の居住地の国外への移転
- 他の EU 加盟国の PE が行う事業の国外への移転

税金の請求回収のための相互扶助のための「適格な協定」が実施されている他の EU 加盟国または EEA 加盟国への資産・事業の移転の場合、移転時の即時課税または 5 年間に渡る課税の繰延のいずれかを納税者が選択できるルールを国内法に定めることを、本指令は加盟国に対し義務付けています。繰延課税の場合、①遅延利息を適用する、②納税者に保証の設定を義務付けることが認められています。

指令はまた、繰延課税を中断し、残りの納税債務を一気に徴収すべきケースをリストアップしています。

- 支店の移転された資産または事業が売却またはその他の方法で処分される場合
- EU 内で移転された支店の資産・税務上の居住地・事業の EU 域外への再移転(ただし、「適格相互扶助協定」のある EEA 加盟国への再移転はこの限りでない)

最後に、その他の EU 加盟国への移転の場合には、移転元の加盟国が算定した価格が「市場価格」を反映したものである限りにおいて、移転先の加盟国は、これをもって税務上の原価格として受け入れることを義務付けられます。

#### 一般濫用防止規定 (General anti-abuse rule – GAAR)

EU 親子会社指令における一般濫用防止規定と同様、本指令の一般濫用防止規定においても、以下の場合には、加盟国当局は一定のアレンジメントの外観にはとらわれずに税額を査定することを義務づけられます。

- 当該アレンジメントが、税務上の恩典を得ることを主たる目的として設定されたものであり、
- その税務上の恩典が、当該アレンジメントに対し適用される税法の本来の目的には沿っておらず、
- かつ、全ての事実および状況に即して真正ではない(経済的現実を反映した有効な事業上の理由のために設定されたものではない)。

#### 外国子会社合算税制(CFC rules)

本指令草案は、原則として、ある法人が所在する EU 加盟国は、一定基準を満たす外国子会社(CFC)の所得を当該法人の課税所得に合算することを義務付けています。ここで言う CFC は、他の EU 加盟国においてその利益が課税対象とならない、または、課税を免除されている①法人、または、②支店で、次のケースにすべてあてはまる場合を指します。

- 当該法人が、単独または他の関連会社と合わせて、直接・間接に 50% 以上の持分を保有し、かつ、
- 当該法人の子会社・支店が実際に支払う法人税の実効税率が、当該法人の所在する EU 加盟国において支払ったであろう法人税実効税率の 50%未満である場合

原則として(ただし適用除外規定有)、CFC の以下のいずれかの所得は、親会社の課税所得に合算しなければなりません。

- リストに記載される所得(特に金融資産・知的財産・株式から生ずるキャピタルゲインを含む所得、ファイナンシャル・リース、保険、銀行業、その他の金融活動から生ずる所得、および、一定のグループ内売買・サービスによる所得)の内、配当されない部分。ただし、CFC が、スタッフ、機材、資産、場所を基盤とする実体的な経済活動を行っていることが、事実および状況を元に証明できる場合は除く(ただし、本指令は、EEA 域外に所在する CFC をこの適用除外規定の対象外とすることを EU 加盟国に認めている)。
- (CFC が、重要な人的機能を行行使する親会社に支配されていなければ、この所得を生み出すための資産を有さない、または、そのためのリスクを負わない限りにおいて) 税務上の恩典を得ることを主たる目的とする真正でないアレンジメントから生ずる所得の内、配当されない部分。

最終妥協案には、親会社の課税所得に合算すべき所得の計算ルールを定めています。主に、

- ① 上述の CFC 所得の一つ目については、CFC の損失を課税所得の算定上考慮することはできないが、翌期以降に繰り越すことができる
- ② 上述の CFC 所得の二つ目については、合算所得は支配法人が実施する重要な人的機能に結び付く資産とリスクを通じて生み出される所得額を上限とする

最後に、指令草案は上記の合算課税により生ずる、親会社国と CFC 所在国との二重課税を減ずるためのルールを定めています。特に、CFC が自国で支払った税額については、(親会社の国内法規定に則り)親会社国での税額控除を認めねばならないということ、また、未配当の CFC 所得が何らかの形で(例えば配当やキャピタルゲインなどの形で)実質的に親会社の課税所得に含まれている場合には、合算による課税所得はその分減額されねばならないとしています。

### ハイブリッドミスマッチに関する規定

本指令草案におけるハイブリッドミスマッチに関する規定が適用されるのは、① 異なる加盟国に設立された「関連企業」間の状況(およびこれらの加盟国に所在する当事者間の組織化されたアレンジメント)が、② 本指令草案に定義される「二重控除」または「課税所得への合算なき控除」を生じており、③ かつ、この「二重控除」「課税所得への合算なき控除」が、当該二国における、特定の金融商品または法人の法律上の性格の差異に起因する場合に限られます。

上述の状況において、EU 加盟国は、ハイブリッドミスマッチの対策として以下の措置を取ることを義務付けられます。

- 「二重控除」に対しては、支払いの源泉国である加盟国のみで控除を認める
- 「課税所得への合算なき控除」に対しては、支払者側の加盟国における控除を否認する

理事会は、域外国が関与するハイブリッドミスマッチについて、OECD BEPS 行動計画2に対応する報告書が推奨するルールと整合し、かつ、それと同等かそれ以上に効果的なルールを定める提案書を 2015 年 10 月までに提出することを欧州委員会に求めるとともに、2016 年末には合意に達するとの宣言を、本指令草案に追加しました。

### 本指令の加盟国国内法への移行

原則として、EU 加盟国は指令の規定を、2018 年 12 月 31 日までに国内法に移行し、2019 年 1 月 1 日より施行することを義務付けています。

ただし、例外的に以下の期限が設けられています。

- ① 出国税に関する規定: 2019年12月31日までに国内法移行、2020年1月1日より施行
- ② 利息の損金算入制限規定: BEPS リスク防止のために同等の効果を有するターゲットを絞った国内規定を導入した EU 加盟国に対しては、グランドファーザー条項の適用を認め、BEPS 行動計画 4 の最低標準に関する OECD 加盟国による協定が OECD ホームページに公告される日に続く 1 課税年度の間、または、遅くとも 2024 年 1 月 1 日までは、上述の国内規定の適用を継続できるとしています。

## お問い合わせ

本ニュースレターの内容についてお問い合わせ、国際税務・移転価格に関する全般的なご相談は、下記の日系企業担当ビジネスタックスコーディネーターまでご連絡ください。

- ウィム・エイナッテン (Wim Eynatten) 法人税 パートナー :  
[weynatten@deloitte.com](mailto:weynatten@deloitte.com), + 32 2 600 67 59

ニュースレターに関する日本語でのお問い合わせ、配信先の追加、配信停止等につきましては、以下のジャパンデスク・ビジネスタックスコーディネーターまでご連絡ください。

- 有馬輝 税務 シニアマネージャー :  
[tarima@deloitte.com](mailto:tarima@deloitte.com), + 32 2 600 67 57

税理士法人 Deloitte のページもご覧ください:  
<http://www.deloitte.com/be/tax>



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ( "DTTL" ), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global" ) does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, tax and legal, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte has in the region of 225,000 professionals, all committed to becoming the standard of excellence.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the "Deloitte Network" ) is, by means of this communication, rendering professional advice or services. No entity in the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

© 2016. For information, contact Deloitte Belgium.

[Subscribe](#) | [Unsubscribe](#)