

CORPORATE & TAX GLOBAL UPDATE

Newsletter

27 November 2020

「アジア税務紛争対応
ハンドブック 2020年版（英語）」
発行のお知らせ

本ハンドブックでは、税務上の紛争に関連する主要な手続き、メカニズム、論点、および和解または正式な訴訟による解決方法について概説します。アジアの一部の国においては、納税者が税務当局に対して法的な権利や保護を主張することは不可能であり、現実的ではないという誤解が存在します。納税者に認められた権利を知り、毅然とした態度で臨むことが防御に繋がる、より重要な要素となることが多いのです。

アジア太平洋地域の12の主要国・地域を網羅した本ハンドブックは、複雑化する税務調査、調査、紛争の状況を把握するための効果的な指針となります。

本ガイド（無料）をご希望の方は
[メール](#)にてご連絡ください。



Corporate & Tax Global Update

ニューズレター Vol. 52

はじめに

Corporate & Tax Global Update は、ベーカーマッケンジーのグローバルネットワークを最大限に活かし、日本と世界各国の会社法務及び税務の「今」をタイムリーにお届けしています。

Vol. 52 となる本号では、「ビジネスと人権」に関する行動計画の策定、オランダの 2021 年度税制案等の最新情報をお届けします。本ニューズレターが会社法務と税務の分野における皆様の羅針盤となれば幸いです。

目次

1. 日本／グローバル

日本：「ビジネスと人権」に関する行動計画の策定

グローバル：M&Aにおいて経営陣のリテンションとして用いられる買収価格ストラクチャーに関する税法上の検討事項

2. アジア

インドネシア：雇用創出法（オムニバス法）の制定

ミャンマー：居住取締役要件に関する一時的な救済手段

マレーシア：輸入デジタルサービスに対するサービス税制度を精緻化

3. 欧州

オランダ：2021 年度税制案

「欧州における税務調査・紛争解決ガイドブック（英語）」のお知らせ

COVID-19の蔓延と経済対策のための大規模財政主導を受けて、各国政府の財政赤字はかつてない規模で増大しています。各国政府は新たな税制導入や単純な増税が難しい中で、資本力のある多国籍企業への税務調査を今後より活発に行うことが予想されます。

欧州で事業を営む本邦多国籍企業も例外ではなく、今後各国で行われる税務調査に今後どのように対処し、紛争が生じた場合にはどのような国内救済措置が待ち受けているかを把握しておくことは税務コンプライアンスの観点からも不可欠となります。

本ハンドブックでは欧州主要17か国の税務調査プロセス、国内救済措置及び相互協議等について詳説しています。

本ガイド（無料）をご希望の方は [メール](#)にてご連絡ください。



1. 日本／グローバル

日本

「ビジネスと人権」に関する行動計画の策定

2020年10月16日、外務省が主導する関係府省庁連絡会議において、「ビジネスと人権」関連政策に係る一貫性の確保、日本企業の国際的な競争力及び持続可能性の確保・向上等を主な目的として、「ビジネスと人権」に関する行動計画（以下、「日本版NAP」）が策定・公表された。日本版NAPは、2011年に国連人権理事会にて全会一致で支持された「ビジネスと人権に関する指導原則：国連「保護、尊重及び救済」枠組みの実施（以下、「指導原則」）」の着実な履行の確保を目的として、かつ政府としてのSDGsの実現に向けた取組の一つとして、位置付けられている。

日本版NAPのうち、特に企業活動とかわり合いの深い内容は、その基本的な考え方として、企業の「ビジネスと人権」に関する理解促進と意識向上や、サプライチェーンにおける人権尊重を促進する仕組みの整備が示されている点や、また、分野別行動計画において、人権を尊重する企業の責任を促すための取組が盛り込まれている点が挙げられる。

ここで分野別行動計画における「人権を尊重する企業の責任を促すための取組」の概要は、以下の通りである。

- ① 国内外のサプライチェーンにおける取組及び「指導原則」に基づく人権デュー・ディリジェンスの促進
 - 業界団体等を通じた日本企業に対する行動計画の周知、サプライチェーン等における人権デュー・ディリジェンスに関する啓発を実施する
 - 関係機関と協力しつつ、関係府省庁等のウェブサイト等を通じて、「OECD多国籍企業行動指針」、「ILOの宣言」及び「ILO多国籍企業宣言」の周知を継続する
 - 女性や子どもなどの社会的弱者を含むサプライチェーンにおける労働者の人権保護の課題に十分留意しつつ、在外公館や政府関係機関の現地事務所等において、海外進出日本企業に対して、行動計画の周知や人権デュー・ディリジェンスの啓発を図る
 - 投資家と企業経営のESG／非財務情報に関する対話・開示の手引きであり、企業の自主的・自発的な取組の「指針」として活用可能な「価値協創ガイダンス」の普及に継続して努める
 - 女性活躍に関する情報公表の強化、一般事業主行動計画の策定義務の対象拡大等を内容とする、改正女性活躍推進法の円滑な施行に向けて、改正内容の周知徹底や中小企業に対する行動計画の策定支援等を行う
 - 令和2年8月発行の環境デュー・ディリジェンスに関する手引書の普及等を通じて、環境デュー・ディリジェンスの理解、情報開示の促進に努める
 - ILOへの拠出を通じて、サプライチェーン末端の労働者のディーセントワークの促進等の取組及び好事例の普及を引き続き支援する
- ② 中小企業における「ビジネスと人権への取組」に対する支援

「グローバル・パブリックM&Aガイド（英語）」のお知らせ

パブリックM&A（上場企業の買収）は、複数の法域にまたがる 경우가多く、マーケットに関する知識と法的専門知識の双方が必要となります。本ガイドは、国内及びクロスボーダー取引のあらゆる側面における当事務所の比類のない経験に基づき、世界42の法域におけるパブリックM&Aに関連する主要な法的留意点の概要を、タイムラインを含めて説明します。

本ガイド（無料）をご希望の方は [メール](#)にてご連絡ください。



- 「ビジネスと人権」に関する情報を一元化したポータルサイトを整備し、中小企業に対して、「ビジネスと人権」に関する取組を促す
- 「人権啓発支援事業」として、企業に対する人権教育・契約セミナーを、中小企業を対象に引き続き実施し、人権デュー・ディリジェンスについても理解を高めていく
- 本来、親事業者が負担すべき費用等を下請事業者に押し付けることがないように、取引条件・取引慣行改善に継続して取り組む

さらに、政府から日本企業への期待事項として、その規模、業種等にかかわらず、国際的に認められた人権及び「ILO」宣言に述べられている基本的権利に関する原則を尊重し、「指導原則」その他の関連する国際的なスタンダードを踏まえ、人権デュー・ディリジェンスのプロセスを導入すること、サプライチェーンにおけるものを含むステークホルダーとの対話を行うこと、効果的な苦情処理の仕組みを通じて問題解決を図ることを挙げている。

行動計画の実施期間は、令和2年度（2020年度）から令和7年度（2025年度）までの5年間とされている。

現在、英国、オーストラリアなど一部の国では、企業の現代奴隷に対する取組に関する開示義務が立法化されており、EUでは、企業による人権デュー・ディリジェンス実施の法的義務化に向けた立法作業が進行している一方、日本においては、いずれの義務化についても今回の日本版 NAP の中に盛り込まれなかった。

グローバルに活動を展開する日本企業にとっては、今後、「ビジネスと人権」の主要テーマの一つである、サプライチェーンにおける人権侵害対応について、海外における現代奴隷防止取組開示義務及び人権デュー・ディリジェンス実施義務を中心として、対応が求められるものと想定される。

[最初のページに戻る](#)

日本／グローバル

グローバル

M&Aにおいて経営陣のリテンションとして用いられる買収価格ストラクチャーに関する税法上の検討事項

M&A取引において、買い手は、対象会社の経営陣に、クロージング後も継続して対象会社の事業経営を委ねようとするのがよくある。特に、テックやサービス業においては、人財が事業の安定及び成長を支える柱となり、経営陣のリテンションが、M&A取引の成功の分水嶺となり得ることも多くある。

対象会社の経営陣によるクロージング後の事業経営を成功させるための手段の一つとして、クロージング時に経営陣兼株主である売り手に支払うべき買収対価の一部の支払いを繰り延べる方法がある。繰り延べられた買収対価は、買い手又はその関連会社との雇用関係が継続することを条件として、クロージング後一定期間に亘って支払われることとなる。当事者の税務の観点からは、このような繰り延べられた買収対価について、(i) 実際の支払時点よりも前のクロージング時に課税対象とされるのではなく、実際の買収対価の支払時点で課税対象とされ、また、(ii) 報酬に関する税率ではなく、より有利なキャピタルゲインに対する税率が適用されることが望ましい。最終的には、税法上の取扱いは、取引の具体的な事実的要素により、また関連法域における税法の解釈によって異なってくる。

「ディストレストM&Aガイド (英語)」のお知らせ

COVID-19感染拡大により、財務的危機に直面した企業が新たなビジネスオーナーや投資家を求める機会が増えています。企業の評価額が低下し、投資家のキャッシュが増える中、そうした企業を対象とするディストレストM&Aの機会は今後も増加していくことが予想されます。本ガイドでは、ディストレストM&Aについて、リスク許容度を持つ投資家にとっての機会、COVID-19の回復環境にある投資家が直面するであろう課題、洗練された買い手が各種課題をどのように対処しているか、といったテーマについてまとめています。

本ガイド（無料）をご希望の方は
[メール](#)にてご連絡ください。



弊所では、様々な法域において、買い手が上記のような状況における買収対価の繰り延べに係る税法上の取扱いを検討する際に考慮すべきストラクチャー及び税法上の問題点についてQ&A方式でまとめたサーベイ（英文）を公表したので、[こちら](#)を参照されたい。

また、主として米国におけるリテンションのストラクチャーとして用いられる、ホールドバック、リテンションプール、パフォーマンス連動アーンアウト、コールオプション・クローバックについての直近のストラクチャー及び税務に関する議論については、[こちら](#)のアラート（英文）を参照されたい。

なお、このサーベイは一般的な適用可能性の原則を示すことのみを意図したものであり、いかなる法律上又は税法上の助言を行うものではない。買収対価の繰り延べについての税法上の考慮事項及び結論については各準拠法における税務専門家に相談されたい。

[最初のページに戻る](#)

2. アジア

インドネシア

雇用創出法（オムニバス法）の制定

2020年10月5日、雇用創出法（以下、「オムニバス法」）が、インドネシア国民議会（DPR）で可決され、11月2日に大統領より署名され、同日施行された。オムニバス法の目的は、許認可手続の簡素化、複数の法令規制の統一、並びにグローバルでの変化及び課題に対応するための政府の政策判断の迅速化等を通じて、投資促進、雇用の創出及び経済の活性化を図ることにある。

オムニバス法の概要

オムニバス法は、75以上の現行法令を改正するとともに、中央政府に対して、オムニバス法の施行から3か月以内の30超の政府規則、その他の施行規則の制定を求めるものである。なお、関連する既存の施行規則は、オムニバス法に違反しない範囲で、同施行規則が改正されるまで有効に存続する。

同法は、許認可及び土地の取得手続の簡素化、経済特区の設置、自由貿易地域へのインセンティブの増加、並びにBank Tanah（土地銀行）の設立等を行い、インドネシアで事業を行うことについての規制を緩和するものである。

事業認可の枠組みの変更

オムニバス法は、リスク程度に応じた事業認可制度を導入し、事業認可手続、業種毎の事業許可手続及び投資条件の簡素化を行っている。事業活動は、三つのカテゴリー（ハイリスク、ミディアムリスク、ローリスク）に分類され、今後施行規則で具体的な内容が定められる。このうち、ローリスク事業を行うためには、各事業者は、事業識別番号（以下、「NIB」）のみを取得すれば足りることとなる。他方で、ミディアムリスクの事業を行うためには、NIB及び標準証明書の取得が必要となる。当該標準証明書は、ミディアム・ハイリスクの事業でない限り、事業要件を満たしている旨の事業者の発行する書面で足りる。また、ハイリスクの事業を行うためには、NIB及び事業認可の取得が必要となる。

資本投資法の改正

オムニバス法は、インドネシアにおける資本投資の枠組みに重大な変更を行うこととなり、そのうち最も注目すべき変更の一つは、中央政府が、大統領

令を通じて、既存のネガティブリストに変えて、プライオリティリスト（ポジティブリスト）を導入することにある。当該変更によって、複数の業種に適用される様々な法律（当該法律はオムニバス法により改正される）において現在定められている外国投資のための条件及び制限は、基本的に撤廃されることにある（但し商用航空業種については投資制限が継続する見込み）。

オムニバス法は、全ての業種を、開かれた業種若しくは投資が規制される業種、又は中央政府によってのみ運営される業種に分類している。政府によってのみ運営される業種は、性質上サービス業であるもの並びに防衛及び安全保障を目的とする活動とされる。

プライオリティリストは、基本的に以下の条件の下で公表される。

- 六つの業種（第1種麻薬の栽培製造、カジノ等、漁業の一部、サンゴ関連事業、化学兵器製造、工業用化学品・オゾン層破壊物質製造）は、国内私企業又は外国投資が禁止される。
- 一部の業種が優先分野として指定され、一部の業種は制限を受ける。

（a）優先分野に含まれることとなる業種の基準（当該リストには大規模投資、労働集約型産業への投資、ハイテク産業への投資、デジタル型事業のセクターへの投資を含むと考えられる）、（b）優先分野に定められる業種に対して中央政府が課す投資条件及び（c）リストが外国出資制限にどのように対応するか等については、今後のプライオリティリストの具体的な内容待つこととなる。

オムニバス法は、さらに中小零細企業にのみ認められる事業又は大企業が中小零細企業を提携して行う必要のある事業を規定する中央政府の義務を廃止する。

その他の主たる内容

その他のオムニバス法の主たる内容は以下の通りである。

- 鉱業、電力、山林、公営住宅、ヘルスケア（特に医療機関への監督）及び郵便業務を含む複数の業種に関する重要な改正
- 環境評価基準及びライセンス手続の簡素化、環境管理及び監視機能のステートメント（SPPL）の省略、環境許可と事業認可の統合、厳格責任の概念の除去等の環境に関する法改正
- 労働法の重要な改正
- 複数の税制改正（非居住者への利息の支払に関する源泉徴収税率の軽減、一定の技能を有する駐在員に対するグローバル所得課税の免除、インプットVATの請求の規定の緩和等）
- 中央政府による事業認可の発行の原則、及び地方政府が発行する事業許可に関する中央政府による基準の設定
- インドネシアにおけるソブリンウェルスファンドの設立
- 中小零細企業に対する複数のインセンティブの付与（例えば、事業登録手続の簡素化、一人株主会社の許容）

今後の動向

オムニバス法の多くの規定は、オムニバス法による主要な変更を実施するための施行規則（政府規則や大統領令等）に委ねており、今後の施行規則の制

定が待たれる。他方で、オムニバス法の特定の条項が、インドネシア憲法裁判所で争われる可能性もあり、今後の動きを注視する必要がある。

[最初のページに戻る](#)

ミャンマー

居住取締役要件に関する一時的な救済手段

2020年3月以降、新型コロナに対応するためにミャンマー当局が導入した様々な入国制限により、渡航制限前に出国した多くの居住者はまだミャンマーに戻れていない状況である。ミャンマー外務省は、2020年10月27日に、あらゆる種類のビザ・ビザ免除サービスの停止の処分を含む一時的な入国制限は、2020年11月30日まで延長することを発表した。新型コロナの感染の状況によっては、これらの制限がさらに延長される可能性がある。

ミャンマー会社法に基づき、会社は、ミャンマーに通常居住する取締役を1名以上置かなければならない。同様に、投資企業管理局（以下、「DICA」）に登録されている海外法人も、ミャンマーに通常居住する授權役員を有していなければならない。「通常居住者」としての資格を得るためには、(a) 2018年8月1日（ミャンマー会社法の施行日前に設立された会社の場合）、又は (b) 設立日（ミャンマー会社法に基づき設立された会社の場合）から12か月間のうち、少なくとも183日以上ミャンマーに居住しなければならない。係る居住取締役の役割を果たすべき取締役がミャンマー国外にあり、帰国できない状況が続くことによって、法定の居住取締役要件を満たさなくなってしまう可能性があることが懸念されていた。

2020年10月20日、DICAは、居住取締役要件に関する一時的な救済措置に係る通達92/2020（以下、「通達92」）を発表した。通達92は、居住性を決定する12か月の判定期間から、2020年3月29日から一時的な入国制限が解除される日までの期間を除外することによって、居住取締役の要件について一時的な救済手段を定めている。通達92は、当該取扱いについて会社の取締役にのみ適用されるとしているものの、登録海外法人の授權役員についても同様の取扱いがなされるものと考えられる。

[最初のページに戻る](#)

マレーシア

輸入デジタルサービスに対するサービス税制度を精緻化

はじめに

マレーシアは、2020年1月1日より輸入デジタルサービスに対する6%のサービス税を導入した（*Service tax on imported digital services*）（以下「デジタルサービスに係る新サービス税制度」¹⁾）。このサービス税の制度はクロスボーダーで提供されるデジタルサービスに対する課税を行うという近年の世界的潮流に沿った課税方式であるといえる。ただし、他の国の類似の物品サービス税（GST）や付加価値税（VAT）とは異なり、マレーシアのデジタルサービスに係る新サービス税制度では個人である消費者と企業である消費者の両方に課税される点で独自性が見られる。

デジタルサービスに係る新サービス税制度の適用・運用にあたって、ビジネスサイドからは種々の疑問や懸念が提起されており、今般、マレーシア政府

¹ デジタルサービスの範囲の概要については、本ニュースレター第38号を参照されたい。

は、それらの疑問、懸念に応える形でデジタルサービスに係る新サービス税制度に関するより詳細な規定・措置を導入した。

二重課税の防止

今回のデジタルサービスに係る新サービス税制度とは別に、2019年1月1日に施行された既存のB2B制度に基づくサービス税課税制度が並立している点にも注意が必要である。B2B制度では、マレーシア企業が課税対象輸入サービスを受ける場合、リバースチャージを行い、当該課税対象輸入サービスに対する6%のサービス税を計上することが義務付けられていた。他方、上記の通り、デジタルサービスに係る新サービス税制度における「消費者（Consumer）」の定義が個人と企業の双方を包摂する内容になっていることから、デジタルサービスに係る新サービス税制度及びB2B制度の双方で、同一のサービスに対して二重課税を受ける可能性がある旨の懸念が提起されていた。このような二重課税を防止するため、マレーシア政府は課税対象輸入サービスに対するリバースチャージの免除規定を導入した。

これにより、マレーシアの事業者が同一サービスに対して外国のサービス提供者（Foreign Service Provider）（以下、「FSP」）からサービス税を課されていた場合、マレーシアの事業者は課税対象輸入サービスに関するリバースチャージ義務を免除されることになる。したがって、輸入デジタルサービスに対するサービス税が課されるのは、上記の免除要件が満たされた場合に限定され、これによりB2B制度との二重課税は除去されることになる。

現地サービス提供者に対する特別還付制度の導入

現在提起されているもう一つの懸念は、サービス税導入に伴う連鎖的な効果である。2018年に廃止された以前のマレーシアのGSTや、他の多くの国のVAT制度とは異なり、マレーシアのサービス税制度は仕入税額控除（input tax credit mechanism）の仕組みを提供しておらず、結果としてサービス税はマレーシアの事業者にとってコストとなり、究極的には最終消費者にとって負担となる。

これらの懸念に応える形で、マレーシア関税局は、FSPに対してサービス税を支払った現地のサービス提供者に対して特別還付を実施することを発表した。この還付制度の下では、輸入デジタルサービスに関してFSPにサービス税を支払った現地サービス提供者は、FSPに支払ったサービス税の額と、現地サービス提供者が提供したサービスに関して現地サービス提供者が顧客から徴収したサービス税の額とを相殺することによって、還付を請求することができる。還付を受ける条件の一つとして、現地サービス提供者が提供するサービスが、FSPから受けたデジタルサービスと同一内容でなければならないとされている点には留意が必要である。

この還付制度の導入によって、FSPからデジタルサービスを輸入し、マレーシアの顧客に同じサービスを販売する現地サービス提供者が負担するサービス税金費用が削減され、サービス税導入に伴う連鎖効果が防止される仕組みである。

一定の除外サービス類型の新設

マレーシア政府は、「デジタルサービス」の定義から特定のサービスを除外することを決定した。一例として挙げられるのが、オンライン遠隔教育サービスであり、当該国の関係当局が認める幼児教育、初等教育、中等教育、高等教育の一部として提供されるオンライン遠隔学習サービスが対象となる。その他、オンライン媒体で提供される新聞、雑誌及び定期行物についてもサービス税が免除されることとなった。

グループ内免除制度

2020年1月にデジタルサービスに係る新サービス税制度が導入された時点では、グループ内免除の制度は認められていなかった。その結果、FSPは、マレーシアに所在する関連会社に提供したデジタルサービスに対しても、サービス税を課すことが義務づけられる結果となっていた。

マレーシア政府はデジタルサービスに係る新サービス税制度に関するグループ内免除制度を導入し、2020年5月14日から発効している。当該グループ内免除制度の下では、FSPが当該FSPの企業グループに属するマレーシア企業にデジタルサービスを提供する場合、一定の条件に服することを前提に（例えば、当該FSPが同一企業グループ外の他のマレーシア企業等に同一のデジタルサービスを提供しないこと）、提供されるデジタルサービスに対するサービス税は課されないこととなる。

「消費者」に関する情報保存・提供義務

FSPは、マレーシアの「消費者（Consumer）」に対し、提供するデジタルサービスに関するサービス税の徴求をしなければならないところ、当該「消費者」は、以下の要件のうち二つを満たすものであると規定されている。

- マレーシアの金融機関や企業が提供するクレジット/デビットカード等を利用してデジタルサービスに係る支払いを行う者
- マレーシアで登録されているIPアドレス又はマレーシアに割り当てられている国際電話国番号を使用してデジタルサービスの提供を受ける者
- マレーシア居住者

マレーシア関税局は、ある者が「消費者」に該当するか否かを判断するに際して、「消費者」であることを基礎づける少なくとも二つの基礎情報の入手・保存義務をFSPに課している。したがって、FSPは、当該基礎情報をサービス提供対象者から取得するため、サービス提供に関する内部システムの設計を見直す必要が生じる可能性がある。

小括

デジタルサービスに係る新サービス税制度は海外事業者に対するインパクトも大きいだけに、国内事業者のみならず海外事業者からもその不明確性や適用上の問題点が多く指摘されていた。今般の精緻化によって、デジタルサービスに係る新サービス税制度に関する一定の予見可能性が得られることになった。しかしながら、同制度については以前不明確な点や適用上の課題が残っている。したがって、今後も同制度を取り巻く最新情報を常に把握し、サービス税の法令、規則及び政策を注意深く検討することが必要であるといえる。

[最初のページに戻る](#)

3. 欧州

オランダ

2021年度税制案

2020年9月15日、オランダ政府は、現行オランダ税法の一部改正案を含む2021年に向けた税制案（Tax plan for 2021）（以下、「2021年度税制案」）を公表した。大枠では、2021年度税制案による企業への影響は限定的

であると見られる。オランダ政府は、Informal Capital Structureへの対応策、繰越欠損金制度の見直し等、より影響の大きい法案については、更なる検討が必要であり、来年中に改正を行うとしている。

公表された法案は、近日中に議会で議論される。これらが承認された場合には、特段の事情がない限り2021年1月1日から施行される。本稿では中でも特に重要な改正案について概説する²。

法人税改正案

1. 法人税率の改定

現行法人税法における表面税率は25%であり、引き下げは行われ³ない。一方で、現行法では、16.5%の軽減法人税率が20万ユーロまでの課税所得に適用されているが、2021年1月1日以降、軽減法人税率が15%となり、また適用対象となる課税所得が24.5万ユーロまでに拡大される。2022年以降は、この15%の軽減法人税率の適用対象は39.5万ユーロまでの課税所得に拡大される。

2. イノベーション・ボックスに係る実効税率引き上げ

現行法では、特定の革新的企業活動から利益を生み出す会社は、イノベーション・ボックス制度の適用を受けることができるとされ、その実効税率が7%まで引き下げられるという特典を享受できる。

イノベーション・ボックスの課税所得に対する実効税率は、2021年1月1日以降7%から9%に引き上げられる⁴。

3. 特定の関連会社からの借入れに関連して生じる為替差益に係る益金不算入取扱いの廃止（法人税法第10条a関連）

現行の法人税法第10条aでは、関連会社等からの借入れが、配当の支払い、資本の払戻し、オランダの資本参加免税の適用が可能な子会社への投資等の特定の取引（*Tainted Transactions*）に資金が利用される場合（以下、「特定関係会社等借入」）、それに係る支払利息の損金算入を認めていない。2012年、オランダの最高裁は、特定関係会社等借入の支払利息及び為替差損の損金算入が認められていないことを考慮し、特定関係会社等借入に関連して生じた為替差益が当該借入に係る支払利息を上回る場合において、その上回る為替差益は、益金不算入として扱われるとした。

2021年度税制案では、特定関係会社等借入に関して生じる所得⁵は、益金不算入の対象とならないことが明示された。この所得は、年度ごと、特定関係会社等借入ごとに判定されるものとされている。

4. 濫用防止規定の適用に関する更なるガイダンス

2021年度税制案には、特定の状況において影響を及ぼす、欧州租税回避防止指令第1号（以下、「ATAD1」）に基づく過大支払利子税制の適用と、欧州

² 本稿では、日系企業にとって影響の大きいと考えられる項目のみ扱う。本稿で紹介している項目以外にも不動産譲渡税率の引き上げや所得税の改正などの項目がある。詳細についてはペーカー&マッケンジーアムステルダム事務所の[こちらの](#)ニュースレター（英文）を参照されたい。

³ 2020年度税制案では、表面税率を25%から21.7%に引き下げることが示されたが、これは廃止となり、その代替として、軽減法人税率の適用対象となる課税所得の拡大が図られた。

⁴ このイノベーション・ボックスに係る実効税率の引き上げは、2020年度税制案で公表済み。

⁵ ここでは支払利息控除後の為替差益を指す。

租税回避防止指令第2号（以下、「ATAD2」）に基づくハイブリッド対策税制の適用に関する更なるガイダンスが含まれている。

例えば、ハイブリッド対策税制下では Double Inclusion が生じていることによりオランダにおいて認められるはずの支払利子の控除が、過大支払利子税制の下では認められないという状況などが生じている。具体的にいうと、下記①②のような違いがあることにより、取扱いに齟齬が生じている。

① ATAD2に基づくオランダのハイブリッド対策税制

オランダの納税者（利息の支払者）において、受取者の課税ベースにその利息が含まれない場合、支払利息は、損金算入できないとされている。但し、Double Inclusion Income（以下、「DII」）が存在する場合には、原則的に支払利息に関連する DII と相殺可能な範囲で、支払利息は控除可能であるとされている。

② ATAD1に基づく過大支払利子税制

支払利息が受取利息を上回る金額は、税務上の調整を行った後の EBITDA の 30%又は 100 万ユーロのいずれか大きい金額を上限として損金算入できるが、上限を上回る金額は損金算入できない。

2021 年度税制案では、DII を、支払利息に関連する DII とその他の DII に比率に応じて按分しなければならないことが明確にされている。

5. 見込損失に対する「コロナ規定」が創設される可能性

オランダにおいては、納税者が法人税申告書を提出した後に、税務当局の検査官が当該事業年度の査定書（Assessment）を交付するという制度が取られている。2019 年の課税所得の査定にあたり、2020 年中に発生することが見込まれる新型コロナウイルス感染症に関連する損失（以下、「コロナ関連損失」）の査定に際して課税所得から控除できるとするコロナ規定が創設される可能性がある。コロナ関連損失には、例えば、政府が講じたコロナ対策によって被った損失が含まれるとされている。コロナ規定によるコロナ関連損失の控除額は、コロナ規定が適用されなかったとした場合の 2019 年の課税所得を上限とする。つまり、コロナ規定が適用されたとしても当該事業年度の課税所得はマイナスとはならない、また、そもそも欠損の状況にある法人にはコロナ規定の影響はない、ということである。

6. 子会社清算損の損金算入制限

2021 年度税制案と並行して、オランダ資本参加免税が適用される子会社の清算時に生じる損失の損金算入に関する追加的な制限を導入する法案が議会に提出されている。オランダ政府は、この子会社清算損の損金算入制限を 2021 年 1 月 1 日から適用することを目指している。

公表された法案では、子会社清算損の損金算入に当たって以下の要件を追加するとされている。

- ① 株式保有要件：オランダの親会社は、子会社の株式の 50%以上を所有するか、又は子会社に決定的な影響力を持つ必要がある（例：親会社が子会社の議決権の 50%以上を所有している）。
- ② 地理的要件：子会社は、EU/EER の税務上の居住者である必要がある。従って、この地理的要件を満たさない場合、EU/EER 外の税務上の居住者である子会社に係る清算損は（後述の通り、500 万ユーロを超える金額について）損金算入できなくなる。
- ③ 一時性要件：子会社の事業が廃止された、又は事業の廃止の決定が行われた暦年の終了後、3 年以内に清算する必要がある。税務上の理由

以外により清算が遅れた場合、この3年間という期間の延長が可能である。この税務上の理由以外により清算が遅れたことの証明義務は、オランダの納税者が負う。

株式保有要件及び地理的要件を満たさない場合については、500万ユーロ超の清算損の金額について損金算入できないとされる。この閾値は、清算される子会社ごとに適用される。オランダの立法担当者は、もしこの閾値が実際に濫用されるのならば、追加的な規則が公表されることを強調している。

上記の三つの要件を満たす事業体が、オランダの親会社と上記の要件を満たさない子会社との間に介在する場合であっても、オランダの親会社は、この要件を満たさない子会社に関連する清算損を間接的に請求することはできない。更に、株式保有要件及び地理的要件は、清算が行われる前5年間において充足することが求められる。すなわち、当該要件を満たすために清算直前に再編を行うことで、清算損を取り込むことを認めないということである。なお、この5年間の期間制限は、その子会社が新設法人である場合等、例外規定も存在する。

また、子会社清算損と同様に、オランダ法人のオランダ外の恒久的施設を廃止する際に発生する損失についても、地理的要件、一時性要件が適用される。500万ユーロという閾値は、恒久的施設の閉鎖に伴う損失に関しても適用される。

将来の法人税改正の検討

多国籍企業への課税に関するオランダ諮問委員会 (*the Dutch advisory commission on the taxation of multinationals*) の助言を受け、オランダ政府は、次のような税制改正について検討を行うことを公表した。

1. 税務上の欠損金の利用制限

現在、事業年度中に発生した損失は、前年に生じた課税所得（欠損金の繰戻し）若しくはその後の6年間に生じた課税所得（欠損金の繰越し）と相殺することができる。オランダにある高収益企業に対する最小法人税 (*Minimum corporate income tax*) を導入するため、オランダ政府は、100万ユーロを超える課税所得について、課税所得の50%までの欠損金の利用の制限を導入することを検討すると公表した。この欠損金の利用制限は、現行の欠損金の繰越期限（6年）の撤廃とセットで導入され、相当の事由がない限り、法案は成立し、2022年1月1日に施行されることが見込まれる。

2. Arm's Length Principle（以下、「ALP」）の改定

オランダ政府は、いわゆる Informal Capital に対抗するため、ALP の改定を検討することを発表した。OECD によって策定された ALP は、端的に言えば、関係会社間取引を行う会社は、その有する機能、活動及びリスクに見合った適切な ALP を適用すべきであると規定している。ALP を遵守するために、オランダの税制は、オランダ法人の（取引、活動などに係る）利益の計上額が ALP に従った場合過大であれば、その利益を減額する移転価格調整の対象となることを規定している。

海外の関連会社で移転価格の増額調整が実施されない場合、調整の対象となった利益の一部がどこでも課税されない可能性がある。この法案は、対応する移転価格の増額修正が海外の関連会社の課税標準に含まれない場合には、オランダでの課税所得の減額修正を制限するものである。公表された法案は 2021 年春に議会に提出され、2022 年 1 月 1 日より施行される予定である。

3. 利子控除制限及び資本控除 (*Capital Allowance*) の導入に関する研究

オランダ政府は、負債と資本を税制上より同等に取扱うことを目指している。オランダ政府は、(ATAD1を実施するために2019年1月1日より導入された) 過大支払利子税制の更なる制限と組み合わせた、資本控除の導入を検討することを発表した。このような改正が行われるとすると、影響が非常に大きいことから、オランダ政府はこの改正について時間をかけて検討するものとしている。

4. ポートフォリオ配当に対する控除対象配当源泉税の制限

オランダ政府は、EU法との潜在的な矛盾を排除するため(Sofina SAに係る欧州司法裁判所の判決C-575/17参照⁶)、オランダに税務上の居住地を有する企業につき、配当源泉税の控除を制限することを発表した。

改正案に基づくと、配当源泉税の控除額は、各事業年度のオランダ法人税の額を上限とし、控除しきれなかった配当源泉税は次年度に繰り越されることとなる。この改正案は、2022年1月1日に施行されると見込まれる。

この改正案施行前の期間については、オランダ政府は、オランダ税務当局による許可という条件付きで、オランダ国外に設立された企業に対し配当源泉税の還付を行う旨の政策決定を行う。

その他の予想される改正

1. 企業のオランダ撤退時において配当源泉税 (Dividend Exit Tax) (以下、「出国税」) が課される可能性

出国税を導入する法案は、2020年7月10日に野党によって提出されたものであり、2021年度税制案の一部ではない。この法案については、オランダの議会の過半数が、このような出国税の導入に前向きであったことから、メディアの注目を集めた。

この法案が採択された場合、国境を越えた合併 (Cross border merger) 等によってオランダの税務上の居住者である企業がオランダから撤退する時に生じる所得に対して15%の配当源泉税が課されることになる(言い換えると、オランダから撤退する企業について、その利益剰余金に係る配当が擬制され、配当源泉税が課される)。オランダから撤退する企業の株主が、現行のオランダ国内法における配当源泉税の免除、又は租税条約の免除を適用できる場合には、出国税は課せられることはない。

更に、この出国税は、①オランダの税務上の居住者である企業が「Qualifying state⁷」に税務上の居住地を移転するものであり、②連結売上高が750百万ユーロ以上のグループ企業の関連会社である場合にのみ適用される。現行の法案が可決されるとするのであれば、出国税は2020年7月10日まで遡及して適用されることが見込まれる。

出国税を提案した野党は、現在、オランダ国務院からの助言を受けて、法案の修正を行っている。

2. 賃金税 (Wage Tax) に関連する改正案

⁶ 欠損状況にあるベルギー法人が、フランス子会社から受け取った配当に係るフランス源泉税の還付をフランス当局に求めたもので、(フランス法人であれば、欠損であっても還付を受けられるにもかかわらず、ベルギー法人については還付を受けられないことに対し) EU域内の資本移動の自由 (Free movement of capital) 原則に反することを争ったもの。

⁷ Qualifying stateとは、例えばオランダと同等の配当源泉税を課していない、又は簿価のステップアップを規定していない国・地域である。

また、内閣は、2021年度予算において、以下のような賃金税に係る改正案を公表している。

- ① 雇用主に事業への投資を奨励するための業務関連投資控除
(*Baangerelateerde Investeringskorting*) (以下、「業務関連投資控除」)の一時的な導入。企業が一定の投資(新しいハードウェアの購入等)をした場合、その支出の一部を支払うべき賃金税から控除することができるものである。内閣は、コロナ危機対策として、この業務関連投資控除を2021年中に一時的に導入することを検討している。この業務関連投資控除の終了後は、この予算枠は、雇用主のコスト負担を軽減するという同様の目的の法案に使用されることになる。
- ② 昨年の税制案で公表されたスタートアップ企業の従業員に対するストックオプションの税制上の取り扱いについての改正は、まだ導入されていないが、今後数か月でより詳細に取りまとめられることになっている。オプション行使時あるいは株式売却時のいずれで課税されるかについて選択可能かどうか注目される。内閣は、2021年2月に公開草案を公表すること、及び2022年1月1日からの法案の施行を目指している。

[最初のページに戻る](#)