

カナダ税制の概要 2014 年版

2014 年 8 月

独立行政法人 日本貿易振興機構 (ジェトロ)

トロント事務所

進出企業支援・知的財産部 進出企業支援課

本報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）トロント事務所が業務委託契約に基づき現地会計事務所 Pricewaterhouse Coopers Canada LLP（以下「PwC」）に作成を委託し、2014年8月に入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本稿はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本稿にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよびPwCは、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよびPwCが係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

独立行政法人日本貿易振興機構（ジェトロ）
進出企業支援・知的財産部
進出企業支援課

※2015年4月1日の組織変更により、部課名
およびメールアドレスが変更となりました。
ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課
E-mail：BDA@jetro.go.jp

ジェトロ・トロント事務所
E-mail：TOR@jetro.go.jp

JETRO

本報告書作成委託先：

プライス・ウォーターハウス・
クーパース・カナダ

（英語）

<http://www.pwc.com/ca/>

（日本語）

<http://www.pwc.com/jp/ja/japan-desk/canada/index.jhtml>

I. カナダ法人所得税の概略

はじめに	1
1. 法人所得に対する課税	1
A. 連邦所得税	1
B. 州所得税	1
2. 法人の居住	2
3. 商品サービス税 (Goods and Services Tax : GST)	3
A. 課税、非課税 (zero-rated)、または免税 (tax-exempt) 取り引き	3
B. 仕入税額控除	4
C. 非居住者の担保提供義務	4
D. 州売上税 (PST)	4
4. その他の税金	5
A. 金融機関に対する連邦資本税	5
B. 州資本税 (Provincial Capital Taxes)	5
C. 州給与税	5
D. オンタリオ最低法人税 (Ontario Corporate Minimum Tax : CMT)	5
5. 支店の所得	6
6. 課税所得の計算についての注意点—加算項目	6
A. 法人税	6
B. 不当な経費	6
C. 控除できない引当金	6
D. キャピタルゲイン	7
E. 過少資本税制	7
F. 非居住者への貸し付けのみなし利息	7
7. 所得控除	8
A. その他州税	8
B. 税務上の減価償却(Capital cost allowance, CCA)	8
C. Cumulative Eligible Capital (CEC) 控除	8
D. 事業損失 (None Capital Losses)	8
E. 寄付金	8
F. 外国源泉所得と外国税額控除	9
8. グループ課税	9
9. 税制上の優遇措置	9
A. 科学的研究費 (SR&D)	9
B. 資本投資	10
C. Federal Apprenticeship Job Creation Tax Credit (AJCTC)	10
D. Ontario apprenticeship training tax credit	11
E. Ontario co-operative education tax credit	11
10. 租税条約	11

A.	日加租税条約	11
i)	恒久的施設 (Permanent Establishment : PE)	11
ii)	源泉税	12
B.	米加租税条約	12
i)	恒久的施設 (PE)	12
ii)	源泉税	12
iii)	条約上の利益享受の制限条項	13
11.	カナダ国内での日本企業に支払われるサービス報酬に対するカナダ源泉税	13
A.	所得税法規定	13
B.	該当者	13
C.	源泉課税対象となる支払い	14
D.	源泉課税対象とならない支払い	14
E.	履行手続き	14
i)	報酬支払者	14
ii)	報酬受領非居住者	15
F.	Regulation 105 源泉税の免除	15
G.	その他の関連規定	16
i)	カナダの消費税 (Goods and Service Tax : GST)	16
ii)	カナダ非居住者の個人所得税	16
12.	法人税務行政	16
A.	税務年度と納税申告書	16
B.	税金の納付	16
C.	税務査定、税務調査	17
D.	不服申し立て	17
13.	外国との取引に関する報告義務の概要	17
A.	Form T1135 – Foreign Income Verification Statement	17
B.	Form T106 Information Return (“Form T106”)	19
C.	Form T1134 Information Return	20
14.	移転価格税制の概要	20
A.	罰則規定	20
B.	移転価格の妥当性を説明する文書 (Contemporaneous Documentation)	20
C.	独立企業原則	21
D.	比較可能性の決定要因	21
E.	移転価格調査、訴訟および相互協議	21
F.	事前確認制度 (APAs)	21
資料 1	法人所得税額の計算例	23
Q&A	カナダ法人税	25

II. カナダ個人所得税の概略

はじめに	28
主な改正点	28
A. 各税率区分の引き上げおよび税率の変更	28
i) 連邦税	28
ii) オンタリオ州税	28
iii) ケベック州税	28
B. 非課税の貯蓄口座 (Tax-Free Savings Account “TFSA”)	28
C. 州売上税の連邦消費税との統合	29
1. 居住者・非居住者の区別	29
A. カナダの所得税法	29
i) 通年居住者 (Full-year resident)	29
ii) 中途年度居住者 (Part-year resident)	30
iii) 非居住者 (Non-resident)	30
iv) みなし通年居住者 (Deemed full-year resident)	30
B. 日加租税条約	30
i) 居住形態判定の特別規定	30
ii) 非居住者に対する課税	31
iii) 日本の投資所得	31
C. 米加租税条約	31
2. 納税申告書	32
A. 居住者	32
B. 非居住者	32
3. 所得税の納付	32
A. 居住者	32
B. 非居住者	33
C. 日本の親会社から支払われる給与、賞与に対するカナダ個人所得税の源泉徴収	33
4. 課税所得	34
A. 給与所得	34
B. 投資所得	35
C. キャピタルゲイン	36
D. その他の所得	36
5. 所得控除	37
A. 登録退職貯蓄基金 (Registered retirement savings plans “RRSPs”)	37
B. 給与所得からの控除	37
C. その他の所得控除	37
6. 税額の計算	38
A. 個人基礎控除額 (Personal tax credits)	38
B. 子女の授業料税額控除	38
C. 外国税額控除	38
D. 医療費控除	39

E.	その他の税額控除	39
F.	日加社会保障協定（2008年3月1日より発効）	40
G.	19歳以上の扶養家族の納税申告	40
7.	カナダからの出国に関する取り扱い	40
A.	カナダの居住者から非居住者への変更	40
B.	納税申告義務 — 中途年度納税申告書	41
C.	資産のみなし譲渡	41
D.	資産のみなし譲渡に係る税金の支払い	42
E.	将来の資産譲渡時における取り扱い	42
F.	出国年度において報告すべき資産の届出書	42
G.	カナダへの再入国	43
H.	特定の資産に関して共通する問題点	43
i)	日本に所有する住宅	43
ii)	従業員持ち株制度	43
I.	カナダからの出国後も引き続き保有するカナダの資産	44
J.	日本に帰国後受け取った雇用所得	44
8.	納税申告書の審査	44
9.	延滞利息および罰金	45
10.	国外資産に関する報告義務	45
A.	報告書の提出義務	45
B.	報告の対象となる国外資産	45
C.	除外	46
D.	特定の会社またはトラストに対する投資	46
E.	非居住者トラストとの取り引きに関する報告書	47
F.	パートナーシップ	47
G.	ペナルティー	47
資料 2	主要な州の税率一覧表(2014年)	48
A.	連邦税	48
B.	オンタリオ州税	48
C.	ケベック州税	48
D.	ブリティッシュ・コロンビア州税	49
E.	アルバータ州税	49
F.	各州の連邦税と州税の合算最高税率(2014年)	49
資料 3	個人所得税額の計算例	50
Q&A	カナダ個人所得税	52

III 2014年連邦予算案での税法改正案

はじめに	54
1. 国際税法	54
A. 条約濫用防止規定	54
i) 税源侵食と利益移転(BEPS)	54
ii) 2014 年予算案	55
B. Back-to-Back Loans	55
2. 法人税関係の改正	56
A. 雇用主の給与源泉税の納税回数	56
B. クリーンエネルギー生成に関する税制上の優遇処置	56
C. 適格資産に関する協議	56
3. 個人税法の改正	57
A. 所得分割に関する税金	57
B. 養子縁組費用税額控除	57
C. 医療費税額控除	57
D. 探索と救助ボランティアに関する税額控除	57
E. 鉱物探査の税額控除	58
F. GST/HST クレジットの管理	58
4. 売上税および物品税に関する改正	58
A. GST/HST の医療分野での適用	58
B. GST/HST 関連者間の税法上の選択	58
C. ジョイント・ベンチャー (JV) と GST/HST	59
D. GST/HST 登録に関するコンプライアンスの強化	59
E. 物品税申告書における虚偽の申告に対しての統一した制裁	59
5. その他の改正	60
A. 関税の改正	60
B. 海洋石油ガス開発支援	60

I. カナダ法人所得税の概略

はじめに

カナダの税法は州ごとに異なり、頻繁に改正が行われる。この章でカナダの税法の概要は把握できるが、現地の税務当局や公認会計士から最新の情報を得ることをお勧めする。この情報は2014年8月5日現在のものである。通貨はカナダ・ドル（以下、Cドル）である。

1. 法人所得に対する課税

A. 連邦所得税

連邦所得税率は下記のとおりである（2014年1月1日より始まる課税年度）。

	基本 税率	州税負担に対 する連邦税軽 減率 ^(注1)	純連邦 税率	一般控除率 と製造・加工 所得控除率	連邦税率
	%	%	%	%	%
一般、製造所得および加 工所得に対する税率	38	(10)	28	(13)	15

(注1) 州所得税（Provincial Income Tax）は後述のとおり、連邦税率に加えて適用される。連邦税の基本税率は、各州に州法人所得税を課する余地を与えるために10%の税率だけ引き下げられる。この軽減率は課税所得がカナダの各州に配分される場合に認められる。課税所得が外国に配分される場合は州税負担に対する軽減率が適用されないが、州税は通常課されない。

B. 州所得税

すべての州はその州内にある恒久的施設（permanent establishment）に配分される所得に対して所得税を課している。税率は法人の形態と所在する州によって2.5%から16%までである。課税所得は通常総収入と給料賃金に基づく2要素方式を用いて各州に配分される。州所得税は連邦所得税の計算に当って控除されない。各州の2014年1月1日より始まる課税年度の税率は下記の通りである。

	製造・加工所得	その他の所得
	%	%
アルバータ州	10	10
ブリティッシュ・コロンビア州	11	11
マニトバ州	12	12
ニューブランズウィック州	12	12
ニューファンドランド・ラブラドール州	5	14
ノースウエスト準州	11.5	11.5
ノバスコシア州	16	16
ヌナブト準州	12	12
オンタリオ州	10	11.5
プリンス・エドワード・アイランド州	16	16
ケベック州	11.9	11.9
サスカチュワン州	10	12
ユーコン準州	2.5	15

2. 法人の居住

一般に、法人の管理統制の中枢がカナダにある場合に、その法人はカナダの居住者として取り扱われ、全世界所得がカナダの所得税の対象となる。しかしながら、カナダの所得税法では、1965年4月26日以降にカナダ（連邦、もしくは州）で設立された法人、もしくは1965年4月27日以降に終了する課税年度のいずれかの時点においてカナダで事業を営むかまたは居住している場合、その法人はカナダに居住しているものとみなされる。1985年4月27日以降カナダで設立された法人は他のいかなる事実に関係なくカナダに居住しているものとみなされる。

非居住法人はカナダで営んだ事業から得られた所得はもちろん、“課税対象となるカナダ資産”(Taxable Canadian Property)の処分より得られたキャピタルゲインに関してもカナダで課税される。

さらに、カナダの居住の法人や個人がカナダの非居住者に支払った利子、配当、賃貸料、ロイヤルティー、特定の経営管理料や技術サービス料ならびに類似の支払いには源泉徴収税が課される。非居住者のカナダを源泉とする所得に対する課税や源泉税は、非居住者の居住国とカナダが結んでいる租税条約によって影響される。（後述の租税条約の項を参照のこと。）

3. 商品サービス税 (Goods and Services Tax : GST)

A. 課税、非課税 (zero-rated)、または免税 (tax-exempt) 取り引き

カナダ国内で課税対象となる物品またはサービスを受領した者は、当該取り引きの対価に対して課せられる GST を支払わなければならない。GST は製造から小売りまでの各流通過程で賦課される付加価値税である。

一般に、GST はカナダ国内で行われた物品やサービスの取り引きに対して 5% の税率により課税され、カナダ国外で行われた取り引きには適用されない。非課税取り引き（基本的な食品、輸出等）に関する GST の税率は、0 パーセントである。免税取り引き（金融サービス取り引きなど）には GST の課税がない。いくつかの州では GST と州税が統合され、統合売上税（HST）となった。HST が導入されたのはニューファンドランド、ニューブランズウィック、ノバスコシア、オンタリオ、プリンス・エドワード・アイランドの各州である。HST の税率はニューファンドランド、ニューブランズウィック、オンタリオでは 13% で、連邦部分の 5% と州部分の 8% の合計である。ノバスコシアでは 15%（連邦 5% と州 10%）である。プリンス・エドワード・アイランドは 14%（連邦 5% と州 9%）である。多くの場合、物品やサービスの提供を行った者（カナダ国内で事業を行った非居住者を含む）は、取引額に対応する GST もしくは HST を徴収しカナダの税務当局に納付する義務がある。

2010 年 7 月 1 日から 2013 年 3 月 31 日までブリティッシュ・コロンビア州は HST を導入し、連邦 5% と州 7% の合計 12% の HST を課していた。2013 年 4 月 1 日からブリティッシュ・コロンビア州は州売上税（PST）の 7% と GST の 5% へ変更となった。

	GST/HST	PST
	%	%
アルバータ州	5	0
ブリティッシュ・コロンビア州	5	7
マニトバ州	5	8
ニューブランズウィック州	13	0
ニューファンドランド・ラブラドル州	13	0
ノースウエスト準州	5	0
ノバスコシア州	15	0
ヌナブト準州	5	0
オンタリオ州	13	0
プリンス・エドワード・アイランド州	14	0
ケベック州	5	9.975 (QST)
サスカチュワン州	5	5
ユーコン準州	5	0

B. 仕入税額控除

登録者には一般に、物品やサービスに関して支払ったまたは支払い義務のある GST・HST について仕入税額控除 (ITC) が認められている。ITC により登録者は製造や流通過程において負担した GST・HST を取り戻すことができる。

一般に登録者は、課税対象の物品やサービスの取得時に GST・HST を支払い、課税対象の物品やサービスの提供時に GST・HST を徴収する。登録者は、支払ったまたは支払い義務のある GST・HST について ITC の控除を受けることができる。それは、ITC の総計を GST・HST の徴収額から控除した差額のみを納付することによって行う。もし、ITC の金額が GST・HST の徴収額よりも多い場合には、GST・HST 還付を受けることができる。

0 パーセントが適用される非課税取引を行う登録者は、物品やサービスの提供をするために支払った GST・HST を ITC として還付請求することができる。しかしながら、免税取引を行う登録者は、物品やサービスの提供をするために支払った GST・HST を ITC として還付請求することができない。

ITC の控除を受けるためには、登録者は十分な証拠を備えている必要がある。適切な証拠を保管していなかった場合には、カナダ税務当局 (Canada Revenue Agency : CRA) は ITC の控除を認めない場合があることに注意しなければならない。

C. 非居住者の担保提供義務

カナダに恒久的施設を持たない非居住者が GST の登録を行う場合に、CRA の要求する担保の提供が義務付けられている。この担保は、非居住者が納付すべき GST の支払いを確保する為のものである。初年度に要求される担保の金額は、非居住者の登録直後 12 カ月間における見積もり納付額の 50% となっている。次年度以降は、前年における 12 カ月間の納付額の 50% になる。非居住者に対して、必要な担保の金額の見積もりまたは計算が義務付けられている。しかし、CRA の行政慣行によると、提供されるべき担保の金額は最低 5,000C ドル、最高 100 万 C ドルである。

担保は C ドル建てである必要があるが、CRA が認定する担保の例としては、現金、銀行保証小切手、マネーオーダーまたは保証債券などがある。

D. 州売上税 (PST)

ブリティッシュ・コロンビア州、サスカチュワン州、マニトバ州は、州内における消費または使用のため購入した有形動産の大部分と最終消費者への特定のサービスに対して、5% から 8% までの率で州売上税を課している。

ケベック州では付加価値税であるケベック売上税 (QST) が課せられ、おおむね HST と統合されている。QST は現在 9.975% である。

アルバータ州には州売上税が無い。

4. その他の税金

A. 金融機関に対する連邦資本税

カナダで貸し付けを行う銀行、信託会社またはローン会社に対して 1.25% の連邦資本税が課される。この税金は 10 億 C ドル超の課税資本金に対して課税される。

B. 州資本税 (Provincial Capital Taxes)

2014 年 1 月 1 日時点で下記の州は銀行、信託会社またはローン会社に対し、その州内で使用される資本に対して課税している。一般に課税対象資本は、課税対象所得を各州に帰属させる方法と同じ方法により各州に帰属させる。

銀行、信託会社およびローン会社	
	%
マニトバ州	5.00
ニューブランズウィック州	4.00
ニューファンドランド・ラブラドール州	4.00
ノバスコシア州	4.00
プリンス・エドワード・アイランド州	5.00
サスカチュワン州	3.25

C. 州給与税

マニトバ州、ニューファンドランド州、オンタリオ州、ケベック州、ヌナブト準州およびノースウエスト準州で事業を行う会社に対しては給与税が課せられる。この税金は雇用主が支払う給与の額で、その州に帰属する額に応じて課せられる。州によって税率は 1.95% から 4.3% までである。この給与税の目的は、州の医療と高等教育への負担の分担である。

D. オンタリオ最低法人税 (Ontario Corporate Minimum Tax : CMT)

オンタリオ最低法人税(以下、CMT)は、税務上の減価償却費、特別な控除、外国税額控除以外の税額控除など、特定の税制上の優遇措置を反映させずに、財務諸表上の利益に基づいて計算される最低法人税を課すものである。

売上金額 1 億 C ドル超かつ、総資産が 5,000 万 C ドル超 (関連会社を含む) の企業が対象となる。

CMT は、CMT 基準額 (CMT base) に対して 2.7% の税率で適用される。CMT 基準額は財務諸表上の利益または損失を基に、特定の項目による修正を加えることにより算出される。過去の CMT 繰越損失がある場合、CMT 基準額から減額することができる。総 CMT 額は CMT 基準額に 2.7% を乗じて算出する。CMT 納税額は、通常の方法で計算されたオンタリオ法人所得税額を総 CMT 額から差し引いて求められる。

通常の方法で計算されたオンタリオ法人所得税額が総 CMT 額よりも大きい場合、過去に支払われた CMT 金額は、その超過の範囲内においてオンタリオ法人所得税から控除することができる。

5. 支店の所得

カナダの支店を通じてカナダで事業を営むことにより外国法人が稼得した支店利益は一般法人税率で課税される。さらに外国法人のカナダ支店への投資を差し引き調整後の税引き後利益に対して 25%の支店税が課される。カナダと租税条約を結んでいる国に居住する会社の支店に対しては、この支店税は当該条約に規定されている配当源泉徴収税率（外国法人が日本居住者の場合、源泉税率は 5%まで軽減され、最初の支店利益の 50 万 C ドルまでは支店税の課税が免除）まで引き下げられる。カナダが外国と結んでいる租税条約の中には支店税の賦課を禁止する規定を含んでいるものや、限度額を超える利益だけに支店税が課されることになる規定を設けているものがある。支店税は人や物の運搬、通信、および鉱石採掘を主なビジネスとする会社の支店には適用されない。

6. 課税所得の計算についての注意点—加算項目

A. 法人税

連邦、州法人税は課税所得から控除できない。また、会計上の法人税額、法人税等調整額は課税所得に加算される。しかし、法人税額、法人税等調整額がマイナスの場合は課税所得から減算される。

B. 不当な経費

税法には一般的な条文としてその状況下で合理的と思われる経費のみが控除できると規定している。カナダ法人が関連会社に支払った経費（経営管理費、利息、使用料など）は、カナダ法人の通常の業務として発生していない場合、または公正な価格を超過している場合は控除できないことがある。

C. 控除できない引当金

引当金や偶発債務は、税法で特に認められている場合を除いて、一般的に控除できない。未払いの経費が税法上で控除が認められるためには、債権者が決まった金額の支払いを要求できる必要がある。控除できない債務の例としては、将来の支払いを見積もった保証費用の引き当て、年金の拠出額以上の引き当て等がある。

一般的な貸倒引当金や在庫の引当金は税務上控除できない。しかし、引当金が特定の債権や在庫に対するものであれば控除の対象となる。

課税所得に加算された控除できない引当金は、翌年の課税所得から減算される。

D. キャピタルゲイン

キャピタルゲインはその 2 分の 1 のみが課税対象となっている。通常の場合、キャピタルロスの 2 分の 1 は控除できるが、キャピタルゲインからのみ控除することができる。ある税務年度の控除として認められるキャピタルロスが課税対象となるキャピタルゲインを上回る部分については 3 年間繰り戻すことができ、翌税務年度以降の課税対象となるキャピタルゲインと相殺するために無期限に繰り越すことができる。法人の支配株主が変わった場合は、それ以降の年度に繰り越すことはできない。

利益や損失がキャピタルゲイン・ロスもしくは通常の所得かを区別するために対象資産の取得および保有目的が主な判断材料とされる。

C ドル建て以外の借入金に生じる為替差損益は、借入金が固定資産の購入に使われた場合などはキャピタルゲイン・ロスとみなされるが、通常のビジネスに使われる棚卸資産の購入等に使われた場合は通常の所得または損失とみなされる。

E. 過少資本税制

法人の議決権付き株式の 25%以上、もしくは発行株式の時価の 25%以上を保有している非居住法人から借り入れをしている場合、課税年度中に控除できる利息の上限が税法で決められている。この規則によると、借り入れの平均残高が非居住者が保有する法人の資本の 1.5 倍を超える場合、すべて、もしくは一部の利息が税務上控除できない。

借り入れの平均残高は当年の各月の最大値を使って計算する。非居住者の保有資本は法人の年初の利益剰余金（損失を除く）と拠出剰余、払込資本の各月の月初の残高の平均を足したものの非居住者に係る部分である。

控除できなかった利息を支払った場合はみなし配当として扱われ、源泉税が課せられる。

過少資本税制はパートナーシップの借り入れにも適用されるようになった。

F. 非居住者への貸し付けのみなし利息

カナダ法人が非居住者に貸し付けがあり、残高が税務年度末において 1 年以上未払いであり、利率がゼロ、もしくは市場よりも低い場合、税法は所定の利率を使ってみなし利息を計算し、既に課税所得に計上されている利息額との差額を課税所得に含めるように要求している。

貸し付けがなされた課税年度から 1 年以上残高が未払いであれば、その貸し付けは株主への配当とみなされ、源泉税が課せられる事がある。

2012 年 3 月 28 日以降の貸し付けは、みなし配当ではなく貸し付けとして取り扱うことを選択できるようになった。その場合は、カナダ法人はみなし利息から既に課税所得に計上されている額を差し引いて課税所得に含むことになる。

7. 所得控除

A. その他州税

州給与税と資本税は課税所得から控除できる。アルバータ州では州資本税は控除できない。

B. 税務上の減価償却 (Capital cost allowance, CCA)

固定資産に対する会計上の減価償却は課税所得の計算上加算されるが、税務上控除できる減価償却は税法で計算方法が定められている。

税務上の減価償却費は、償却対象の固定資産を税法で定められたクラスに分類して計算される。年間の償却費は定率法でクラスごとに所定の率を適用することによって計算される。例えば大部分の機械および装置の所定の年間償却率は 20%、自動車は 30%、大部分の建物は 4%と規定されている。

資産の取得年度には、大部分の種類の固定資産について通常認められる年次償却限度額の半分だけしか控除することができない。納税者は当該資産を事業に使用することができるようになる日まで、税務上の減価償却を行うことは認められない。認められた税務年度において、納税者はゼロから最高限度額の範囲内で償却することができる。

資産が未償却残高を超える金額で売却された場合には、以前に控除された税務上の減価償却費のすべて、もしくは一部が課税所得として戻し入れられる。資産が未償却残高を下回る金額で売却された場合で、そのクラスの残りの資産が無い場合には、残高は課税所得から控除される。

C. Cumulative Eligible Capital (CEC) 控除

適格な無形資産（暖簾代、商標、特許、会社設立費用など）は費用の 4 分の 3 が税務上資産計上できる。税務上控除が可能な償却は未償却残高の年間 7%までである。納税者はそれ以下の金額を控除することも可能で、全く控除しない事もできる。

2014 年の予算案で、連邦政府はこの方式を廃止し、新しい CCA のクラスに CEC の未償却額を移す検討をすると発表した。

D. 事業損失 (None Capital Losses)

2005 年 1 月 1 日より、事業損失 (Non-capital losses) は 3 課税年度の繰り戻しと 20 年の繰り越しができ、ほかの課税所得と相殺できる。

E. 寄付金

カナダ歳入庁とカナダの市町村に登録された慈善団体への寄付は、法人の税務上の利益の 75% を上限に控除ができる。控除できなかった額は 5 税務年度の繰り越しができる。

F. 外国源泉所得と外国税額控除

連邦法人税はカナダ法人の全世界所得に対して課され、外国での事業から得られた所得は課税対象となる。一般に、外国所得に対して支払われた外国の税金はカナダの法人税から差し引ける。この外国税額控除は国ごとに別々に計算され、繰り越された未使用の外国税額控除は同じ国に対してのみ適用できる。他の国の外国税額控除とは相殺できない。未使用の外国税額控除は 7 税務年度の繰り越しと 3 税務年度の繰り戻しができる。

非事業外国税額控除は、外国の源泉税が課税所得から控除されていない場合に適用できる。外国税額控除と同様に、国ごとに別々に計算される。他の国の税額控除とは相殺できない。未使用の非事業外国税額控除は繰り越しができない。未使用部分は州の外国税額控除に適格な場合もあるし、課税所得から控除する事ができる。

非事業外国税額の最も一般的な例は外国法人（関連会社を含む）から受け取った配当金である。しかし、外国の関連会社からの配当は一定の条件を満たせば、課税所得から控除できるため、無税で受け取ることができる。カナダ法人と外国の関連会社との規則は複雑で、ここでは十分な解説を行うことはできないので、詳細については専門家に相談する事を勧める。

8. グループ課税

連結納税は認められていない。

9. 税制上の優遇措置

連邦と州の税制において、カナダ法人はその事業内容によってさまざまな還付対象となる、もしくは還付対象とならない税額控除を利用できる。この章では一般的に使われている税額控除について記述する。

A. 科学的研究費（SRED）

カナダにおける適格な科学的研究に関する経費の資本的支出以外は、発生した年に控除することができる。カナダにおける研究費で未控除分は無期限に繰り越すことが認められている。

また、カナダでの適格な研究開発活動に対しては還付の対象にならない 15% の連邦投資税額控除も利用できる。この控除は請求があった課税年度の連邦法人税額から控除される。未使用の控除額は 3 課税年度の繰り戻し、もしくは 20 課税年度の繰り越しができる。

多くの州でも適格な研究開発活動に対して同様の税額控除の規定がある。

ブリティッシュ・コロンビア州では、10% の B.C. 研究開発税額控除の規定がある。この税額控除は、ブリティッシュ・コロンビア州に恒久的施設を持つ適格な企業に対して認められている（ブ

リティッシュ・コロンビア州法人所得税の課税対象とならない企業等一定の企業を除外)。この税額控除は 2014 年 9 月 1 日までの期限であったが、2017 年 9 月 1 日までの 3 年間延長された。

アルバータ州では研究開発税額控除の規定が利用できる。この税額控除は最高 400 万 C ドルまでの適格なアルバータ研究開発費用の 10%である。

オンタリオ州には、10%のオンタリオ・イノベーション税額控除 (OITC)、ならびに 20%のオンタリオ・ビジネス研究機関税額控除(OBRI)の制度がある。

OITC は、還付の対象となる税額控除で、課税所得が 50 万 C ドル未満で課税資本が 2,500 万 C ドル未満の企業に対し、300 万 C ドルまでの適格な費用に対して認められる。課税所得 50 万 C ドルから 80 万 C ドルの場合、または課税資本が 2,500 万 C ドルから 5,000 万 C ドルの場合には、一部の控除が可能である。当期支出費用の 100%と資本支出の 40%が控除の対象となる。

OBRI は、還付の対象となる税額控除で、オンタリオ州の適格な研究機関に対して支出した 2,000 万 C ドルまでの連邦投資税額控除に適格な費用が税額控除の対象となる。

さらに 4.5%のオンタリオ研究開発税額控除も適格なオンタリオ州での研究開発支出に関して認められる。適格な支出は連邦投資税額控除の要件と同じである。この税額控除は還付の対象とならない税額控除で、20 年間繰り越しと 3 年間の繰り戻しが可能である。

ケベック州には、17.5%の研究開発給与税額控除、35%の大学・公共研究機関・研究財団税額控除の制度がある。研究開発給与税額控除は還付の対象となる税額控除で、研究開発に関する給与額の 300 万 C ドルまでが控除の対象となる。関連会社ではない下請け会社のケベックの従業員が研究開発活動を行った場合には支払われた経費と給与の 50%、関連する下請け会社の場合はケベック従業員に支払われた該当する給与の 100%も税額控除の対象となる。

大学・公共研究機関・研究財団税額控除税額控除は、還付の対象となる税額控除で、適格な機関との契約に基づく適格な支出に対して認められている。税額控除を受けるためにはケベック歳入庁の事前の審査が必要である。

B. 資本投資

カナダの大西洋岸の諸州、ケベックのガスぺ地方においての資本的支出に対しては研究開発費以外でも 5%の連邦投資税額控除が認められる。適格な物件としては一般に、製造加工業、鉱業、石油天然ガス業、森林業、農業、漁業などに主として利用される建物、機械設備などが該当する。

C. Federal Apprenticeship Job Creation Tax Credit (AJCTC)

AJCTC は還付対象にならない税額控除で、適格な実習生に対する適格な給与の 10%である。適格な実習生 1 人につき年間 2,000C ドルまでとなっている。

適格な実習生となるのは規定された職業についての実習契約の最初の 2 年間である。この契約は連邦、州の政府に、その職業の認証、認可のための実習プログラムとして登録されなければならない。

未使用の税額控除は 3 年の繰り戻しと、20 年の繰り越しができる。

D. Ontario apprenticeship training tax credit

オンタリオ州に恒久的施設を有する法人が熟練を要する職業の実習生を採用した場合、適格な費用の 35%から 45%、実習生 1 人あたり最高 1 万 C ドルまでの還付の対象になる税額控除を申請することができる。

適格な費用とはオンタリオ州の恒久的施設の適格な実習生の正当な給与、もしくは人材紹介会社に支払った正当な費用で、実習プログラムの最初の 48 カ月間に関連するものである。実習生はオンタリオ州の恒久的施設で働いていなければならない。さらに、実習契約は連邦、州の政府に、その職業の認証、認可のための実習プログラムとして登録されなければならない。

E. Ontario co-operative education tax credit

オンタリオ州に恒久的施設を有する法人がオンタリオ州の大学、短大の実習学生を採用した場合、適格な実習の適格な費用の 25%から 30%、実習学生 1 人あたり最高 3,000C ドルまでの還付の対象になる税額控除を申請することができる。

適格な費用とはオンタリオ州の恒久的施設の適格な実習学生の正当な給与、その他の支払い、もしくは適格な実習に関して人材紹介会社に支払った正当な費用である。実習学生はオンタリオ州の恒久的施設で働いていなければならない。

適格な実習とは、一般に適格な教育機関の実習教育プログラムによる 4 カ月連続の雇用とされている。最低雇用期間は 10 週間連続で、最大で 16 カ月連続である。適格な教育機関は各学生に適格な実習ごとに終了証を発行しなければならない。

10. 租税条約

日加租税条約は両国間の所得税の二重課税と租税回避の防止を目的とするもので、租税条約は両国の所得税法に優先し、法人所得税にも個人所得税にも適用される。しかし、州が特に条約に賛同する場合を除き、連邦税には適用されるが州税には適用されない。

A. 日加租税条約

i) 恒久的施設 (Permanent Establishment : PE)

日本の企業にカナダで課税対象となる所得があるか否かは、カナダに恒久的施設を有するか否かによって判定される。税務当局がカナダに恒久的施設があると判定すれば、カナダの恒久的施設に帰属する事業所得に対してカナダの連邦税と州税が課税される。条約によれば、恒久的施設とは、事業を行う一定の場所 (Fixed Place of Business) であるが、次のような場合には PE は無いとされる。

- 物品または商品の保管、展示または引き渡しのためにのみ施設を使用すること。
- 物品または商品の在庫品を保管、展示または引き渡しのためにのみ保有すること。
- 物品または商品または商品の在庫品を他の企業による加工のためにのみ保有すること。

日本企業のためにカナダで業務を行う人物がその日本企業の名前で契約を締結する権限を日常的に行使していれば、独立した代理人が通常の業務として行う場合を除いて、カナダの税務当局は関連する利益をカナダの恒久的施設を源泉とすると判定する可能性がある。

ii) 源泉税

日加租税条約に基づきカナダ企業から日本居住者へ支払われる使用料(royalty)には支払額の10%の源泉税が課される。

カナダ企業から第三者である日本居住者に対して支払われた利子には源泉税が課せられない。それ以外は支払額の10%の源泉税が課せられる。

カナダ企業から日本居住者に支払われた配当については、25%以上の議決権付き株式を一定期間所有していれば源泉税が5%に軽減されている。それ以外の源泉税率は15%である。

B. 米加租税条約

2008年12月15日に米加租税条約への第5次改定（本改定）が発効した。

本改定では、既存の米加租税条約に対してさまざまな変更が行われているため、完全な解説を行うことは本稿の目的の範囲を超える。従って、ここではカナダ、米国に子会社を持つ日系企業に関連すると思われる部分に絞って以下に解説する。

i) 恒久的施設 (PE)

本改定ではサービスの提供に対して新たな規定が加えられた。既存の規定ではPEが無いとされる場合でも、以下の条件をすべて満たす場合にはPEが存在するとみなす事になった。

- サービスを提供している者が、他の締約国に12カ月間に183日以上滞在し、その期間中の事業総所得のうち50%以上が他の締約国でのサービスによるものである、もしくは
- 同一または関連する一定のプロジェクトに関する他の締約国でのサービスの提供が12カ月間で183日以上であり、顧客が当該他の締約国の居住者である、または顧客が同国にPEを保有し、サービスが当該PEに対して提供されている。

ii) 源泉税

カナダ企業から第三者である非居住者に対して支払われた利子には源泉税が課されない。

本改定は、関連者間の非居住者に対して支払われた利子に対しても規定の条件を満たした場合には源泉税の対象外とした（Q&Aの設問参照）。

カナダ企業から米国居住者へ支払われるロイヤルティー(royalty)には10%の源泉税が課される。一定の条件を満たす場合には源泉税が免除される（例：ソフトウェアの使用料、商業経験に関する情報使用料）。

カナダ企業から米国居住者への配当は、10%以上の議決権付き株式を所有していれば源泉税は5%である。それ以外は源泉税率は15%である。

iii) 条約上の利益享受の制限条項

一般的に、条約上の利益享受の制限条項(Limitation on Benefits – LOB)とは、米加租税条約上の利益を受ける目的のみで他国からカナダに事業を開設することを否定するものである。この改定により、カナダは租税条約によるカナダの租税回避をこの条項を使って否認する事ができるようになった。

改定された LOB は、条約上の規定が乱用されていると合理的に判断される場合には、条約上の利益享受を否定する権利が条約締約国に存在することを確認する規定を盛り込んでいる。

改定された LOB には、条約の乱用が無いことを確認するために、所有者テスト (Ownership Test)、商業活動またはビジネステスト (Active Trade or Business Test)、派生的な利益テスト (Derivative Benefits Test)、などの多くの客観的なテストが規定されている。

11. カナダ国内での日本企業に支払われるサービス報酬に対するカナダ源泉税

カナダ所得税法規則第 105 条 (Regulation 105) によって規定されている源泉税は、カナダ国内で技術援助やその他のサービスを提供する日系企業や外国の企業にとり、キャッシュフローの点で大きな影響が生じるため、カナダでのプロジェクトを計画する際には、この源泉税の問題は考慮しなければならない点の一つである。以下 Regulation 105 に基づく源泉税の概要および納税者義務、納税に対する還付請求、また源泉税納付義務の回避可能な場合の手続きなどを簡略に解説する。

A. 所得税法規定

Regulation 105 によりカナダ国内で提供されたサービスに対して非居住者に支払われた報酬、手数料、その他の支払いに対しては 15%の源泉徴収義務が支払者側に発生する。当該規定は報酬支払者あるいは受領者が個人、法人にかかわらず、非居住者へのすべてのサービス報酬の支払いに適用される。

源泉徴収された税金は当該非居住者の確定税額ではなく、カナダでの最終確定税額に対する予定納税として取り扱われる。

B. 該当者

Regulation 105 の規定により以下の該当者が影響を受ける可能性がある。

- 上述の支払いを行う個人、会社など（支払者がカナダの居住者か否かにかかわらず。）
- 当該報酬を受け取る非居住者（租税条約に基づいてカナダで非居住者の納税義務が最終的に免除される場合も含む。）

C. 源泉課税対象となる支払い

源泉徴収税が課される支払報酬には以下のものが含まれる。

- 製造工程に関連して提供されたエンジニアリング・技術援助などに対して非居住者法人に支払われた報酬
- 新規のコンピューターソフトウェアの導入に関するサービス提供に対して非居住者のコンサルタントに支払われた報酬
- 非居住者に支払われたカナダの会社が主催する講演の講演料
- カナダでのイベントやショーを企画した非居住者に対する報酬
- 非居住者に支払われたカナダ国内、または国外での探鉱に関わるサービス契約に基づく報酬

D. 源泉課税対象とならない支払い

以下の支払は **Regulation 105** の課税対象から除外される。

- 支払いを受ける非居住者に代って第三者に直接支払われる適正な旅費
- 非居住者への適正な旅費の払い戻し。この場合、支払者は費用を裏付ける書類を保存することが必要となる。（当該費用は交通費、宿泊費、食事代に限定される。）
- カナダで継続的な雇用関係により非居住者である個人に支払われた報酬給与など（この場合、支払報酬に対して、カナダの居住者と同様の給与源泉税が徴収される。）
- カナダ国外のサービスに対する支払い
- 非居住者からカナダの居住者への支払い
- 非サービス関連の支払い、例えば、機械設備や在庫品などの購入代金

E. 履行手続き

i) 報酬支払者

- 課税対象の判定

カナダの非居住者に支払いを行う際、まず、サービスに対する支払いかもしくは物品の購入かの判定を行う。サービスに対する支払いの場合、支払者は当該サービスがどこで提供されたかを決めなければならない。支払いがカナダ国内と国外両方でサービスが提供される契約に基づいてなされる場合、**CRA** は全額 **Regulation 105** の源泉課税対象になるという見解を取っている。このような場合、カナダ国内でのサービスと、カナダ国外でのサービスを別々に二つの契約に分けるのが賢明な方法である。

- 源泉徴収と納付

Regulation 105 に基づく源泉徴収義務が課された場合、源泉徴収税を翌月の 15 日までに **CRA** に納付しなければならない。

- 申告義務

支払者は非居住者に支払ったすべての報酬、手数料、その他の報酬金額と **Regulation 105** に基づいて徴収した源泉税額を年に一回 **CRA** に申告する義務があり、申告期限は支払った年の翌年の 2 月末となっている。

- 罰則

源泉徴収義務に違反すれば多額の罰金が課せられることになる。まず、支払者は徴収されるべき源泉税額の納付義務を負い、さらに徴収されるべき税額の 10% の罰金が課せられる。故意もしくは重過失で認定される状況下で源泉徴収義務に違反した場合、罰金は税額の 20% に増加されている。さらに源泉徴収されなかった税額と罰金に延滞利息が課せられる事になる。

ii) 報酬受領非居住者

- カナダでの税務申告義務

Regulation 105 に基づく源泉税が徴収される報酬の受領者となる非居住者は、多くの場合カナダで事業を営んでいるとみなされる。従って、当該非居住者はカナダで税務申告が義務付けられており、上述のように徴収された源泉税はカナダでの確定税額に対する予定納税として扱われる。当非居住者が租税条約によりカナダでの納税義務が免除された場合、源泉徴収された税金の還付を請求することができる。日加や米加などの租税条約によれば、原則的にカナダ国内に恒久的施設を有しない非居住者は事業所得に対してカナダで納税義務が免除されている。なお、税務申告が義務付けられる報酬支払者と受領者は申告義務を怠った場合、最高 7,500C ドルの罰金が課せられることになる。

F. Regulation 105 源泉税の免除

以下の要件を満たせば、この源泉税免除または減額の許可を受けられる。

- 非居住者が **CRA** ガイドラインの「租税条約に基づく免除」(“treaty-based waiver”)の要件(カナダに恒久的施設を有していない)に合致する場合、または
- カナダの所得税法に認められる営業費用を控除した結果、非居住者のカナダの最終的な確定税額債務が源泉徴収されるべき金額より少ない場合

ただし、源泉税免除の許可を受けた場合でも、カナダ所得税法に基づく税務申告義務は免除されない。

源泉徴収免除または減額の申請はカナダでのサービス開始日、もしくは第一報酬支払日の遅くとも 30 日前に提出することが要求されている。**CRA** は期限内に受け取った要求されている情報がすべて添付されている申請書については、速やかに処理することを約束している。

G. その他の関連規定

i) カナダの消費税 (Goods and Service Tax : GST)

非居住者はカナダ国内でサービスを提供している場合、一般的に GST 番号を登録し、サービス報酬に対して GST もしくは HST を徴収する義務がある。Regulation 105 源泉税は GST を除いて、サービス報酬の本体に対して 15% が徴収される。非居住者は徴収した GST・HST を CRA に納付しなければならない。

ii) カナダ非居住者の個人所得税

非居住者である従業員が非居住者法人の社員としてカナダでサービスを提供する場合、当該法人は従業員の給与に対し、源泉所得税およびその他の給与源泉控除額を徴収し、CRA に納付することが要求されることもある。非居住者従業員の状況によって、CRA は雇用者の徴収義務を免除することがある。非居住者従業員は以下に該当する場合、カナダでの税務申告をしなければならない。

- 非居住者従業員がカナダで納税義務がある場合
- 非居住者従業員の給与から徴収された源泉税が CRA に納付され、かつ租税条約により当該従業員についてカナダの税金が免除される場合

後者の場合、税務申告により徴収された個人所得税の還付請求ができる。

12. 法人税務行政

A. 税務年度と納税申告書

法人の課税年度は、法人が会計上採用している事業年度であるが、53 週間を超えることはできない。課税年度は暦年である必要はないが、いったん選択してからは、税務当局の承認を受けずに変更することはできない。

カナダの法人税納税申告書の提出期限は税務年度終了日から 6 カ月以内である。

B. 税金の納付

連邦、アルバータ州、ケベック州法人所得税の分割納付額の納付期日は各月の最終日である。分割納付額を差し引いた後の残額の納付期日は、税務年度末から 2 カ月目の最終日である。納税申告書の提出期限と 4 カ月のずれがあるため、課税所得と法人税額を見積もる必要がある。

C. 税務査定、税務調査

税務当局は納税申告書を受領後、査定し(assessment)、連邦と州の税務当局はその結果を申告者に通知する。最初の査定は主に税務署にて行われる。

連邦法人税に関しては査定通知日から 4 年間は税務当局が再査定をする事がある。関係者である非居住者との取り引きについては、この期間がさらに 3 年間延長される。申告書に不正、怠慢、不注意、もしくは意図的な不履行による誤りがあった場合には再査定の期限は無い。

査定通知書が発行された後、税務当局は申告書が税法に基づいて正しく作成されているか税務調査を行うことがある。税務当局は資料の提出を求め、税務署で調べることもある。また、法人を訪問して調査を行うこともある。

D. 不服申し立て

法人が税務当局の査定に不服がある場合には、査定通知日から 90 日以内に CRA に不服申し立てをすることができる。税務当局は不服申立書を確認し、査定を取り下げるか否かを決定する。この決定に不服の場合には、さらに 90 日以内に税務裁判所 (Tax Court) に提訴することができる。税務裁判所の決定に不服の場合は、上訴裁判所に上訴でき、法人、もしくは税務当局が判決に不服の場合は最終的には連邦最高裁判所で争うことができる。

13. 外国との取り引きに関する報告義務の概要

A. Form T1135 – Foreign Income Verification Statement

カナダ歳入庁 (CRA) はカナダの納税者に対し、税務年度内に保有した取得原価が 10 万 C ドルを超す特定の海外資産 (SFP) に関する報告義務を拡大した。これは Form T1135 にて報告しなければならない。各 SFP の報告は次の内容を含む。

- カナダ国外の資産を保有している外国金融機関やその他組織の名称とその資産が保有されている国名
- 投資資産の名称と、その資産に関連する国名
- 課税年度内の投資収益、キャピタルゲイン、ロス
- 年度内の取得原価の最大値と年度末の取得原価

2013 年の連邦予算で、納税者が課税所得に含まれるべき SFP に関する報告を怠った場合 (以下の場合が含まれる)、納税者に対する査定期間が 3 年間延長された。

- Form T1135 が期限内に提出されなかった、もしくは
- SFP が書式内で報告されなかった、もしくは正確に報告されなかった

違反した場合には以下のような罰則がある。

申告をしなかった場合	罰則
提出しなかった	1 日あたり 25C ドル、最大 100 日 (最低 100C ドル、最大 2,500C ドル)
意図的に提出しなかった、もしくは重大な過失により提出しなかった	1 月あたり 500C ドル、 最大 24 カ月 (最大 12,000C ドル) から既に支払った罰金を差し引いた額
24 カ月提出しなかった	SFP のその年の取得価格の最大値の 5% から既に支払った罰金を差し引いた額
虚偽の申告もしくは遺漏	罰則
納税者が意図的に、もしくは重大な過失により T1135 において虚偽の申告もしくは遺漏があった場合	虚偽申告もしくは遺漏があった SFP のその年の取得価格の最大値の 5% 最大 24,000C ドル)

次のような納税者は T1135 を提出しなければならない。

- カナダ居住の個人、法人、トラストで
- 年度内に 10 万 C ドル以上の SFP を保有している、もしくは
- SFP を 10 万 C ドル以上保有しているパートナーシップで、非居住者のパートナーの利益の配分が 90% 以下である。

報告すべき SFP には以下のようなものが含まれる。

- 外国の銀行口座
- 外国の関連会社を除く、外国法人株式
- 外国の関連会社を除く、非居住者への貸し付け
- 特定の非居住者トラストの持ち分
- 外国の投資信託の持ち分
- 外国の不動産（個人利用目的、もしくは事業目的以外）
- その他の外国資産、例えば事業に利用する以外の無形資産や、契約上の特定の権利
- T1135 の提出期限は個人、法人に関しては税務申告書提出期限と同じで、パートナーシップの場合はパートナーシップ情報申告書（申告の必要があると仮定して）の提出期限と同じである。
- 救済措置—カナダで登録している証券会社で保有している外国資産

CRA は、2013 年に限り、カナダで登録している証券会社で保有しているそれぞれの SFP の詳細ではなく、合計額を報告するだけでよいと発表した。

この方法を選択した納税者はカナダで登録している証券会社の口座すべてに同じ方法を使わなければならない。

この救済措置はいくつかの修正がされ 2014 年以降にも適用されている。CRA はこの方法を選択した場合には合計額を国ごとに集計するように要求している。国ごとに口座をまとめて報告す

ることもできる。また、その年の市場価格の最大値に関しては月末の数値を使うことも容認している。

この情報を報告するには新しい Form T1135 (Property held in an account with a Canadian registered securities dealer or a Canadian trust company) を使うことになる。この書式では SFP の帰属する国のコードが不明である場合、「その他」と記入してもよいとなっている。

- トラスト

同様に、CRA はトラストに関してもそれぞれの資産の詳細ではなく、すべての SFP の合計額を報告することを容認している。

B. Form T106 Information Return (“Form T106”)

Form T106 と関連する Form T106 Slips は報告者、パートナーシップと非居住者の関連者間取引に関する年次報告書である。

報告者は報告義務のある取引をその期間に行った非居住者の関連者（もしくは非居住者がメンバーであるパートナーシップ）ごとに別々に Form T106 を提出しなければならない。報告者はすべての非居住者の関連者との報告すべき取引額の合計が 1,00 万 C ドル以上であれば Form T106 と関連する Form T106 Slips を提出しなければならない。

報告者とは税務年度内に以下の条件を満たすもの（法人、信託、個人）である。

- カナダ居住である。もしくは、
- カナダで事業を営む非居住者（カナダのパートナーシップのメンバーとして事業を営むものを除く）である。

報告義務のあるパートナーシップは以下の場合である。

- メンバーがカナダ居住である。もしくは、
- 当該期間にカナダで事業を営んでいる。

T106 Slips に報告すべき内容には、非居住関連者の名称と報告者との関係、報告すべき取引の金額と内訳（その非居住者との報告すべき取引額が 25,000C ドル以下である場合を除く。）、そして税務年度内の未収金、未払金などの残高の変動などが含まれる。

Form T106 と T106 Slips の提出期限は税務申告書の提出期限と同じである。

提出期限までに提出しなかった場合には罰金がある。罰金は 100C ドルと、100 日を上限に提出するまでの間 1 日あたり 25C ドルが課せられる。報告者、もしくはパートナーシップが意図的に、もしくは重大な過失により提出しなかった、もしくは CRA の提出要求に応じなかった場合には不提出の罰金が課せられる。この罰金は不提出 1 件につき、月に最低 500C ドルで、最高 12,000 C ドルである。CRA の T106 提出要求に従わない場合には不提出 1 件につき、月に最低 1,000 C ドルで、最高 24,000C ドルである。虚偽申告もしくは遺漏の罰金は T106 か T106 Slips が不完全であったり、不正確であった場合に課せられる。この罰金は 24,000C ドルである。

C. Form T1134 Information Return

外国の関連会社の持ち分を保有している納税者は詳細な情報を報告しなければならない。Form 1134 についての詳しい報告内容は専門家に確認することが勧められる。

14. 移転価格税制の概要

CRA は、関連会社間の国境を越えた取引の税務上の扱いについて、経済協力開発機構による指針（OECD ガイドライン）に準拠し、独立企業原則を基本原則として採用している。独立企業原則では、国境を越えた関連会社間の取引について、独立企業間で行われる場合と同等の利益が申告されるべきとしている。

CRA の移転価格に関する見解は、1999 年 9 月 27 日に発行されたインフォメーションサーキュラー 87-2R（IC 87-2R）に記載されている。この見解によると CRA は OECD ガイドラインに忠実に従っている事が明らかである。

A. 罰則規定

独立企業間取引価格の算定とその適用について妥当な努力をしていない納税者は、カナダ所得税法 247 条(3)に基づき罰則規定の対象とされる。移転価格の更正額が次のいずれか低い方を超える場合には、罰則対象の移転価格更正額の 10%が罰則として納税者に課される。

- 500 万 C ドル
- 売上高の 10%

CRA は、納税者が移転価格が独立企業間原則に準じていることを確認するための妥当な手続きをすべて行った場合に、「妥当な努力」がなされたとしている。CRA は、このために納税者は、一般的には 5 つの推奨された移転価格算定方法（独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法、利益分割法、取引単位営業利益法）のうちの一つを適用すべきであり、さらに、この価格算定方法決定の過程と結論を裏付ける適切な書類の保持を要求している。

B. 移転価格の妥当性を説明する文書（Contemporaneous Documentation）

カナダ所得税法 247 条(4)に基づき、納税者は以下のすべての主要な点に関して正確で完全な記録また文書を作成または入手していない場合には、独立企業間取引価格または配分を算定して適用する「妥当な努力」が払われていなかったものとみなされる。

- 国外関連会社との取引の対象となる物品またはサービス
- 取引条件およびその取引と同じ当事者間で実施されている他の取引についての条件との関係
- 取引の当事者名および取引実施時における関係
- その取引で当事者が果たす機能、使用または提供される資産およびリスクの負担（一般的に機能分析と称される）

- 移転価格を決定するために検討された資料と方法および分析
- 移転価格の決定に影響を与える前提、戦略および方針など

さらに同 247 条(4)により、この文書は納税申告書の提出期限までに入手または作成されなければならない。法人の場合、この提出期限は税務年度終了日の後 6 カ月である。納税者が CRA より文書の提出を書面で要求された場合には要求より 3 カ月以内に提出されなければならない。

C. 独立企業原則

独立企業間取引価格を適切に算定するために、CRA は独立企業原則を取り引きごとに適用することを要求している。しかしながら、複数の取り引きが相互に関連し、または密接に結びついているため別々に評価することができないケースがある。こうした場合には、取り引きをグループごとまたは取引累計額でとらえる方がより適切である。

D. 比較可能性の決定要因

OECD ガイドラインでは、移転価格算定方法のいずれを適用する場合にもあてはまる独立企業間取引引きとの比較可能性を決定する諸要素について述べている。一般的に、比較対象となる独立企業間取引引きは国外関連者との取り引きと全く同一である必要はないが、独立企業間取引価格を決定するための確かな根拠となるに足る類似性がなければならない。OECD ガイドラインでは、一般的に比較可能性の決定要因として以下の点が含まれる。

- 取り引きで使用される資産と取引当事者が果たす機能および取引当事者が負うリスクの程度
- 取り引きの対象となる資産またはサービスの特徴
- 取引当事者が取り引きについて守るべき取引契約の内容とその拘束力の度合い
- 比較可能な市場における経済状況
- 取引当事者がとっている事業戦略

E. 移転価格調査、訴訟および相互協議

移転価格調査の際には、CRA は書類のレビューや質問による情報収集をして現場調査を行う。詳細なレビューや議論が行われる現場調査の場で問題点を解決してしまうよう試みることが納税者にとって有益である。しかしながら、これらの問題が解決されない場合には、CRA はこの調査の結果に基づき追徴税の更正通知を出すことになる。これに対して、納税者は 90 日以内に CRA の審査部門（最終的にはカナダ税務裁判所となる場合もある）に、その更正通知に対し争うための不服申し立てを申請することができる。

相互協議の申し立ては、納税者が、カナダと租税条約を締結している国の居住者との取り引きについて二重課税の問題を抱えている場合のみ利用可能である。

F. 事前確認制度（APAs）

納税者は移転価格の算定方法が受け入れられるものであることの確認を得るため事前確認の申請（APA）を行うことができる。APA では、ある一定期間内の国外関連者との取り引きについて移転価格の算定方法とその適用が確認される。APA の手続きには決められた形式があり、納税者

は CRA の審査のために膨大な追加資料を提出するよう要求される。一度 CRA の合意を得ると、APA は納税者と CRA との間で拘束された一種の契約となる。

資料 1 法人所得税額の計算例

2014 年 12 月 31 日終了事業年度 (注 1)

ブリティッシュ・コロンビア州

(単位: C ドル)

所得		
財務諸表上の利益 (税引き前)		1,000,000
加算－会計上の減価償却費計上額		325,000
		<u>1,325,000</u>
減算:		
税務上の減価償却費	400,000	
Cumulative eligible capital	50,000	
償却資産売却益計上額	50,000	
投資売却のキャピタルゲインの非課税分 (注 2)	175,000	675,000
課税所得		<u>650,000</u>
所得税		
連邦税:		
基本税－課税所得の 38%		247,000
州税負担に対する連邦税軽減率 (650,000 の 10%)		(65,000)
差引計		<u>182,000</u>
減算:		
一般控除 (650,000 の 13%)		84,500
		<u>97,500</u>
連邦所得税		97,500
州税 (ブリティッシュ・コロンビア) (650,000 の 11%)		71,500
連邦とブリティッシュ・コロンビア所得税の合計額		<u>169,000</u>

(注 1) 法人は製造加工業ではないと仮定している。

(注 2) 35 万 C ドルのキャピタルゲインがあったと仮定する。

アルバータ州

連邦所得税	97,500
州税（アルバータ）（650,000 の 10%）	65,000
連邦とアルバータ所得税の合計額	162,500

オンタリオ州

連邦所得税	97,500
州税（オンタリオ）（650,000 の 11.5%）	74,750
連邦とオンタリオ所得税の合計額	172,250

ケベック州

連邦所得税	97,500
州税（ケベック）（650,000 の 11.9%）	77,350
連邦とケベック所得税の合計額	174,850

Q&A カナダ法人税

Q カナダ法人が、会計年度を日本本社の会計年度末に合わせるために 12 月末決算から 3 月末決算に変更した場合のカナダ法人税法上の影響を教えてください。

税務年度は一般に、合併、または支配株主の変更等の事由により、その変更が法によって要求される場合でない限り、CRA または他の税務当局の許可を得なければ変更することができません。ただし、親会社の税務年度に合わせるための変更は、一般に許可が与えられます。変更の申請は、当期の税務年度中に書面にて行う必要があります。

申請が許可された場合、新税務年度は 1 月 1 日より 3 月 31 日までの短期間の税務年度となります。この短期間の税務年度における法人税法上の影響は、税法上の減価償却費を按分計算する必要があること、過年度からの欠損の繰越期間が通常よりも早く満了することなどがあげられます。

Q わが社のカナダ子会社は、親会社より融資を受けています。カナダの過少資本税制に関して教えてください。

現在のカナダにおける過少資本税制のルールによりますと、特定の非居住法人からの融資に関する支払い利息は、税務年度内の各月の最高融資残高より計算された融資残高の年平均額が、カナダ法人の資本額の 1.5 倍を超える部分については経費の控除が認められません。

一般に特定の非居住者は、議決権付の株式の 25% 以上か、時価総額の 25% 以上の株式を保有する者を指します。

Q わが社のカナダ子会社は、関連会社ではない日本居住法人である銀行から融資を受けています。この銀行への利息の支払いの際、源泉税がかかるか否かについて、教えてください。

2008 年 1 月 1 日より、カナダ子会社から関連会社ではない非居住者に対して支払われた利息は源泉課税の対象外となりました。ただし、日本の本社などの非居住関連者に支払われた利息は、日加租税条約により 10% の源泉税の対象となります。

Q わが社のカナダ子会社は、関連会社ではない米国居住法人である銀行から融資を受けています。この銀行への利息の支払いの際、源泉税がかかるか否かについて、教えてください。

2008 年 1 月 1 日より、カナダ子会社から関連会社ではない非居住者に対して支払われた利息は源泉課税の対象外となりました。ただし、同カナダ子会社の直接の親会社で米国に所在する非居住関連者に支払われた利息は、以下の条件を満たす場合に米加租税条約により源泉税の対象外となることをなします。

- 利率が第三者間で適用される水準であること。および、
- 米加租税条約に規定されている、条約上の利益享受の制限条項の規定の適用がないことにより条約上の利益を否認されないこと。

Q わが社のカナダ子会社には現在、余剰資金があります。配当金を支払う代わりに、この余剰資金を使って日本の親会社に融資をする予定です。カナダ法人税法上の影響について教えてください。

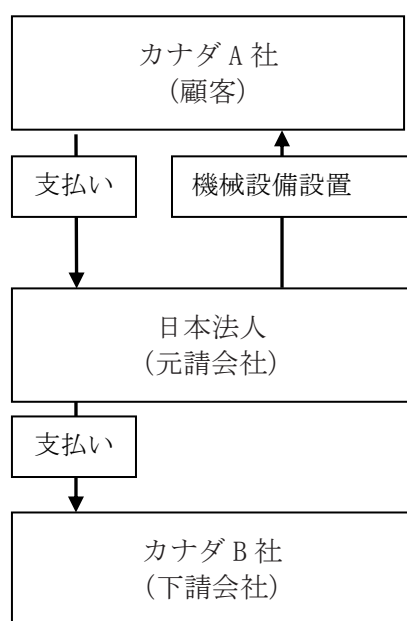
この融資が無利子または、相応の金利を伴わない場合で、融資金が 1 年を超えて未払いの場合には、所定の金利により計算された利息を受領したとみなされます。親会社に対して請求した利息分はこの計算から差し引かれます。

この融資が相応の金利を伴う場合であっても、融資金がカナダ子会社の税務年度末から 1 年以内に返済されない場合には、融資金全体が日本本社への配当とみなされる可能性があります。返済は、返済に続く再融資やその他の取り引き等の、一連の取り引きの一部であってはなりません。このみなし配当については、5 %の源泉税がかかる可能性があります。

Q わが社のカナダ子会社は、日本の親会社より技術援助を受けています。カナダ法人税法上、注意すべきことについて教えてください。

本文の説明に加えて、以下の日本法人がカナダでサービスを提供する場合の典型例を参考にしてください。Regulation 105 上の遵守すべき事項を列挙いたしました。

カナダ A 社およびカナダ B 社は両社ともカナダ居住法人、日本法人は日本居住法人とします。



(前提)

- すべてのサービスの提供はカナダ国内で行われるものと前提します。
- 日本法人は 12 月期決算で、カナダ国内に事業を行う固定した場所を持ちません。
- カナダ A 社は、日本法人に 2014 年 5 月に 40 万 C ドル、2014 年 10 月に 60 万 C ドル支払いました。これは、11 カ月で完了する予定のカナダでの機械設備設置のプロジェクトに関するものです。
- 日本法人は、このプロジェクトに関してカナダ B 社との間に、請負契約を締結しました。
- 日本法人は、2014 年にこの請負契約に関して、カナダ B 社に 40 万 C ドル支払いました。

(Regulation 105 関係)

- **カナダ A 社**

- 2014 年 5 月の支払い分から 6 万 C ドル (15%) を源泉し、CRA に 2014 年 6 月 15 日まで納付する必要があります。
- 2014 年 10 月の支払い分から 9 万 C ドル (15%) を源泉し、CRA に 2014 年 11 月 15 日まで納付する必要があります。
- CRA に 2015 年 2 月 28 日までに、1,00 万 C ドルの総支払い額と 15 万 C ドルの源泉額について、インフォメーション申告をする必要があります。

- **日本法人**

- 2015 年 6 月 30 日までに、カナダ法人税申告を CRA に提出し、カナダ国内での収入および法人税債務を申告する必要があります。日本法人は、カナダ国内に恒久的施設が存在しないという前提にて、15 万 C ドルの還付の請求が可能です。
- 或いは、日本法人は、契約の履行開始日より 30 日前、または最初の支払いより 30 日前のいずれかの日までに、レギュレーション 105 の適用の免除申請を CRA に行うことができます。この場合でも、カナダ法人税申告を CRA に提出する必要があります。

- **カナダ B 社**

特にアクションを起こす必要はありません。

Q カナダ法人が 2014 年に非居住法人の株式 (取得価格 75,000C ドル) を保有していますが、米国の銀行にも 35,000C ドルの預金があります。いずれの外国資産も 10 万 C ドル以上ではないので、T1135 の提出は免除されるでしょうか。

いいえ、その法人は T1135 を提出しなければなりません。特定の外国資産 (SFP) が合計で 10 万 C ドルを超えています。($\$75,000 + \$35,000 = \$110,000$)

Q カナダ法人が特定の外国資産 (SFP) を 2014 年中に取得価格にして 10 万 C ドル以上保有していましたが、売却などがあり年度末には 10 万 C ドル以下になっていました。T1135 は提出しなければならないでしょうか。

はい、年内に一度でも SFP の保有額が 10 万 C ドルを超えた場合は、年度末以前に売却していても、年内に保有したすべての SFP を T1135 で報告しなければなりません。

II. カナダ個人所得税の概略

はじめに

ここではカナダにおいて 2014 年度の個人所得税申告書を提出される日本人駐在員向けに所得税の一般的事項を解説する。

主な改正点

A. 各税率区分の引き上げおよび税率の変更

i) 連邦税

連邦限界所得税率は 2013 年度から変更はない。

最低税率区分は 43,953C ドル以下に引き上げられ、最高税率区分は 136,270C ドル超に引き上げられた。添付資料 2-2014 年度連邦税率および税率区分一覧表を参照のこと。

ii) オンタリオ州税

オンタリオ州限界所得税率は 2013 年度から変更は無いが、課税対象所得が 15 万 C ドル以上 22 万 C ドル未満の場合は新設されたこの税率区分に対して 12.16%課税される。課税対象所得が 22 万 C ドル超には新しい税率 13.16%が導入された。また、税率区分および個人基礎控除額はインフレ連動により引き上げられた。第一段階のオンタリオ州付加税（20%）および第二段階の同付加税（36%）が適用になる基準税額はそれぞれ 4,331C ドル、5,543C ドルに引き上げられた。

添付資料 2-2014 年度のオンタリオ税率と税区分一覧表を参照のこと。

iii) ケベック州税

ケベック州限界所得税率は 2013 年度から変更はない。しかし、税率区分および個人基礎控除額がインフレ連動により引き上げられた。

添付資料 2-2014 年度のケベック税率と税区分一覧表を参照のこと。

B. 非課税の貯蓄口座（Tax-Free Savings Account “TFSA”）

2009 年度より、18 歳以上のカナダ居住者は TFSA に年間 5,000C ドルまで拠出できる（拠出限度額は 2009 年以降インフレ連動により変更される）。拠出額は課税所得から控除されない。TFSA からの引き出しおよび TFSA 口座から生じる利息は課税対象ではない。未使用拠出額は累積され、無期限に繰り越される。口座からの引き出しをした場合、翌年の拠出限度額がその分増加する。拠出限度額は 2013 年 1 月に年間 5,500C ドルに引き上げられた。2014 年の拠出限度額も年間 5,500C ドルである。

C. 州売上税の連邦消費税との統合

2010 年 7 月 1 日よりオンタリオ州は連邦の GST ルールに基づいて 13%の税率で適用される HST の導入を行った。この HST の導入により既存の州売上税は廃止された。2013 年 1 月 1 日より QST の税率は 9.95%（合計税率 14.975%）に引き上げられた。

ブリティッシュ・コロンビア州の 12%の HST は廃止され、2010 年 7 月 1 日以前の制度（7%の州売上税および 5%の GST）に戻る事となった。この制度変更は 2013 年 4 月 1 日より施行された。

ケベック州では 2013 年 1 月 1 日付けで QST ルールが GST/HST ルールにより近づくかたちの統合が行われた。この統合後の QST 税率は導入以前の GST および QST 合計税率（14.975%）から変更はない。

2013 年 4 月 1 日付けでプリンス・エドワード・アイランド州の GST および PST が統合され HST が導入された。プリンス・エドワード・アイランド州の HST の税率は 14%となり、導入以前の GST および PST 合計税率（15.5%）から引き下げられた。

1. 居住者・非居住者の区別

カナダの税法上、居住者と非居住者では取り扱いが異なる。

カナダ在住の日本人の税法上の居住国を判定するためには、カナダと日本の各々の国内法（所得税法）を考慮する必要がある。

もし、国内法により双方の国の居住者であるとみなされる場合には、日加租税条約に照らして居住国を判定することになる（後記 B i）参照）。国内法と租税条約が矛盾する場合には、租税条約が優先して適用される。

A. カナダの所得税法

カナダの所得税法あるいは諸規則には、カナダにおける居住形態を判定するための特別な規定はない。個々の事例ごとに判例あるいは現行の行政取扱方針に基づき、その是非が判断されることになる。なお、カナダ国籍の有無、または移民ステータスは、居住形態の判定には直接関係がない。

カナダの所得税法によれば、カナダで勤務している日本人駐在員の居住形態はおおむね、次の四つのいずれかに分類される。

i) 通年居住者 (Full-year resident)

年間を通してカナダに居住している個人は、その所得がカナダへ送金されたか否かに関係なく**全世界で稼得した所得**についてカナダで課税される。ただし、カナダ以外の国を源泉とする所得に対して外国で課税された場合には、カナダで支払う税額に関して外国税額控除が認められている。

カナダで勤務している日本人駐在員の大半は通年居住者に該当する。ただし、カナダへの赴任の年と日本への帰任の年については中途年度居住者となる(下記 ii) 参照)。

ii) 中途年度居住者 (Part-year resident)

年間の一部分のみカナダに居住している場合（例えば、カナダへ入国した年あるいは出国した年）は、一般的にカナダに居住している期間についてのみ全世界の所得がカナダで課税される。その年の残りの期間については、非居住者とされる（下記 iii) 参照）。

iii) 非居住者 (Non-resident)

非居住者はカナダ国内での役務の提供に対して支払われる給与所得などの報酬、もしくはカナダ国内で行われた事業から得た所得などのカナダの源泉所得についてカナダで課税されるが、日加租税条約の関連規定(後記 B ii) 参照)も考慮する必要がある。

iv) みなし通年居住者 (Deemed full-year resident)

通常なら非居住者であるはずの個人が 1 年間（暦年）に 183 日以上カナダに滞在していた場合には、その年はカナダの通年居住者と見なされる（前記 i) 参照）。この際、一時的(24 時間未満)にでもカナダに滞在した日は一日滞在したものとみなされる。

ただし、次の区別が行われる。

- カナダに一時的に滞在した期間が当該年度で 183 日以上に達した場合の『みなし通年居住者』となる。
- 当該年度のある時点より居住者となる『中途年度居住者』。

しかしながら、租税条約の適用の結果、カナダの居住者ではないと判定されたならば、カナダでは税務上の非居住者として課税されることになる（前記 iii) 参照）。

B. 日加租税条約

i) 居住形態判定の特別規定

租税条約によると、ある個人が日本の税法によれば日本の居住者、カナダの税法によればカナダの居住者とされる場合（双方居住者）、条約締約国（日本またはカナダ）の関係当局は相互協議を通してその個人がいずれの国の居住者とみなされるべきかを決定しなければならない。この点に関して租税条約の議定書は、関係当局が従わなければならない居住形態の判定基準を規定している。この規則によれば、当該個人の事情を次の順序で検討し、その上で、どちらか一方の居住者と判定することになる。

- 恒久的住居がどちらの国にあるか。
- 個人的および経済的関係のより密接な国はどちらか。
- 常用の住居がどちらの国にあるか。
- どちらの国の国民か。

例えば、妻子を日本に残し恒久的住居を日本に有するある個人が、ある暦年中に合計で 200 日カナダに長期出張した場合、当該個人はカナダでみなし通年居住者となる一方、日本でも日本の居住者として取り扱われることが考えられる。

上記の判定基準に従うと、租税条約の適用により当該個人はカナダで非居住者として扱われる。従って、当該個人は日本を源泉とする所得についてはカナダでは課税されないことになる。

ii) 非居住者に対する課税

日加租税条約によれば、カナダにおける役務提供に対して報酬を受け取った日本の居住者が次の諸条件をすべて満たした場合にはカナダでは課税されない。

- ある暦年中のカナダにおける滞在期間が 183 日を超えていないこと。かつ、
- 報酬がカナダの居住者でない雇用者、またはこれに代わる者から支払われるものであること。かつ、
- 報酬が雇用者のカナダにおける恒久的施設、またはその他の施設によって負担されるものでないこと。

iii) 日本の投資所得

日本では、一般的に利子および配当に対し、支払者により（銀行が利子を払う場合または会社が配当を支払う場合）20%の税率で源泉徴収され、個人には控除後の手取額が支払われる。

租税条約により、カナダ居住者となる日本人駐在員は、日本国内の利子または配当に係る日本の源泉税が各々10%または15%に軽減される。

受け取った利子または配当に対し、20%の基本税率で源泉されている場合には、ある一定の金額までしか外国税額控除として認められない。従って、日本における支払者に駐在員のカナダにおける居住形態を知らせて軽減税率を適用することが一般的に望まれる。しかしながら、日本の銀行に通知する前に、駐在員は日本における非居住者としての取り扱いが銀行に対する他の取り引きにどのような影響を及ぼすか考慮すべきである。

外国税額控除の詳細はセクション 6 C を参照のこと。

C. 米加租税条約

日本人駐在員が米加租税条約の適用を受ける場合もあり得る。この条約は日加租税条約と若干異なる。米国の居住者に該当する日本人駐在員がカナダで働いている場合、次の二つの条件のいずれか一方が満たされれば、暦年中のカナダの給与所得についてカナダでは課税されない。

- カナダでの役務提供に対する給与が 1 万 C ドル以下の場合、または
- 税務年度中に開始または終了するいかなる 12 カ月間のカナダ滞在日数が 183 日以下で、かつ当該給与がカナダの居住者またはカナダに存在する恒久的施設またはその他の施設によって負担されるものでないこと。

上記は、カナダ居住者である日本人駐在員が米国で働いている場合にも適用される。この場合の（米国源泉の）給与最低額は 1 万米ドルである。

2. 納税申告書

カナダの納税手続きは自己申告制をとっており、居住者である納税者および非居住者であるが納税者となる個人が、毎年各人の課税所得と税額の計算をした納税申告書を提出しなければならない。米国のような夫婦合算申告 (joint return) はカナダでは認められていない。

ケベック州以外の州所得税は連邦所得税の納税申告書を用いて計算するため、申告の際は自分の居住する州用の連邦所得税申告用紙を使用することになる。12月31日現在ケベック州に居住していた納税者は、その年の連邦所得税申告書とは別にケベック州所得税申告書を提出する必要がある。

A. 居住者

ある暦年中のいずれかの時期にカナダの居住者であった個人（通年居住者、中途年度居住者、あるいはみなし通年居住者）は、その年の納税申告書を翌年の4月30日までに提出しなければならない。

B. 非居住者

非居住者についてもカナダ源泉の給与所得や事業所得があった場合、または課税対象となるカナダの資産（カナダの不動産あるいはカナダの非公開会社の株式等）を処分した場合には、その年の納税申告書を翌年の4月30日までに提出しなければならない。

非居住者がカナダ源泉所得を受け取った場合でも、こうした所得から非居住者に適用される源泉税が既に徴収されている場合（利子、配当、賃貸収入あるいは登録退職貯蓄基金“RRSP”の取り崩しなどの場合）には、カナダの納税申告書の提出は特に義務付けられていない。

ただし、賃貸収入またはその他の特定の収入については、むしろ納税申告書を提出することにより節税できる場合もある。

3. 所得税の納付

A. 居住者

カナダにおける雇用者は、通常カナダ歳入庁の発行した源泉徴収表に従い、カナダ国内源泉の給与所得からカナダ年金基金掛金 (CPP)、雇用保険料 (EI) とともに所得税を源泉徴収している。

個人の所得の中には事業所得、投資所得あるいはカナダ国外源泉の給与所得などのように税金が源泉徴収されないものもある。こうした源泉徴収されない所得税が 3,000C ドルを超えた際は、当該所得に対する四半期ごと（3月、6月、9月、12月の各月15日）の予定分割納税が要求される。ケベック州ではケベック州所得税が 1,800C ドルを超えた場合に予定分割納税が要求される。

駐在員の予定分割納税はカナダに入国した年度には要求されないが、次年度以降は上記の基準により要求されることがあり得る。

最終的な確定税額は各個人が納税申告書を作成する際に計算される。所得税の追徴金が出た場合には、4月30日までに納付しなければならない。還付がある場合には、納税申告書で還付を請求することになる。

納付期限経過後に納付した場合、あるいは過少納付にした場合は予定分割納税および確定納税のいずれに対しても延滞利息（日歩の複利計算）が課せられる。また、場合によっては、罰金を課されることもある。

カナダ歳入庁は予定分割納税が義務付けられている納税者に対し、分割納税額を記載した通知書を送付する。その通知書の指示に従って納税すれば、予定分割納税不足があっても延滞利息あるいは罰金を課せられることはない。

B. 非居住者

上記のとおりカナダの居住者に支払われるある種の所得については源泉徴収が行われない。

しかしながら、これらの支払いがカナダの居住者である個人あるいは法人から非居住者に対して行われる場合には、当該支払者はカナダの源泉税を徴収する義務がある。日本の居住者に対する一般的な支払いについてのカナダの源泉税率は次のとおりである。

- 利子 0%または 10%
- 賃貸料 25%
- 配当 15%

2008年1月1日以降、金利が業績に連動しているようなローンの支払いでない限り、独立者間の非居住者への利息の支払いは源泉課税の対象にされなくなった。ある状況においては、カナダの非居住者が他の非居住者へ支払う場合にも、カナダの非居住者源泉税が課せられる場合がある。例えば、カナダにある不動産に対する賃貸料を米国の居住者が日本の居住者に支払うような場合である。

C. 日本の親会社から支払われる給与、賞与に対するカナダ個人所得税の源泉徴収

日本の親会社がカナダで勤務する個人に給与、賞与を支払う場合は、カナダの個人所得税（年金基金掛金 CPP および雇用保険料 EI も含められる場合もある）を、源泉徴収してカナダ歳入庁に納付する義務がある。源泉徴収すべき金額の計算はその個人の居住形態により異なる。

上記の源泉徴収義務規定にそってはいないが、多くの場合、四半期ごとの分割納税を通じて日本人駐在員から直接納税されているのが現状である。

4. 課税所得

各々の所得の種類に応じて一定の所得控除および税額控除が認められているが、課税所得の算出に際してはすべての所得が合算される。

A. 給与所得

給与所得には次のものが含まれる。

- 給料と賃金
- 賞与（ボーナス）
- コミッション
- 役員報酬
- 雇用に関連して受領または享受したその他の課税対象ベネフィット

その他の課税対象ベネフィットには次のものが含まれる。

- 雇用者が負担した所得税
- 雇用者から提供された社用車の個人的使用
- 毎月一定額を支給される形態の自動車手当
- 生活手当、住宅手当あるいは社宅（ただし若干の例外あり）
- 実費の払い戻し以外に支給される転任手当
- 転勤に伴う旧自宅の売却損のうち雇用主が負担した 15,000 C ドルを超える金額の半額（カナダ国内の『適格な移転』の場合に限る）
- 雇用者が負担した政府管掌健康保険料（ただし、EHT については下記参照）
- 無利息または低利息の従業員貸付金
- 転勤に伴う住宅貸付金利息の負担増の補填額
- 子供の学校授業料
- 個人的な旅行費用（会社が負担した本人および家族の一時帰国費用を含む）
- 株式購入制度によるベネフィット（特定のストックオプションには特別なルールがある）
- グループ生命保険料

日本の雇用者は、概してカナダで働く駐在員のために本人が負担していた日本の税金より高いカナダの税金部分を補填している。

この場合、カナダ歳入庁は日本の雇用者が支払ったカナダの税金は課税対象のベネフィットであるという立場をこれまでとっていた。この見解は、1996 年のカナダ税務裁判 (TCC) の決定で、さらに 1997 年の連邦裁判 (FCA) への控訴でも確認された。この決定をさらに上告する訴えは、1998 年の最高裁で却下された。

雇用者は課税対象ベネフィットを含めた個々の従業員の給与所得を書式 T4/T4A によりカナダ歳入庁に報告する義務がある。(2014 年度分については 2015 年 2 月 28 日までに) この書式の写しが 2 部本人に渡され、1 部を納税申告書に添付することになる。

従業員が受け取る給与所得の中には、例えば日本の親会社からの給与、賞与のように書式 T4/T4A には含まれていないものもある。これらの所得については、本人が納税申告の際に報告する義務がある。ただし、これらの給与所得を納税申告書で報告した場合、源泉徴収義務規定にそってはいない為、カナダ歳入庁からの税務調査が入る可能性がある。

オンタリオ州における雇用者は、日本の雇用者による支払額も含めて従業員への支払額に対し健康保険税 (EHT) を支払うことが義務付けられているが、この EHT は従業員の課税所得とはならない。

連邦およびオンタリオ州には、従業員ストックオプションをより魅力的にすることを目的とした特別措置が存在する。連邦の措置は、概して公開株式 (カナダ法人および外国法人) のストックオプションに関するものであるのに対し、オンタリオ州の措置はハイテク企業の従業員を対象にしたものである。

この税制の措置については、ここでは十分な解説を行うことはできないので、詳細については、専門家に確認する事が勧められる。

B. 投資所得

カナダの居住者は、全世界の投資所得 (利子、配当、賃貸料、ロイヤルティーなど) についてカナダで課税される。これには、日本で既に源泉徴収された投資所得も含まれる。

通常カナダの投資所得についてはカナダの金融機関が書式 T5 を発行するが、この T5 を受け取ったか否かにかかわらず、また所得の源泉がカナダであるか否かを問わず、カナダの居住者はすべての投資所得をカナダの納税申告に含めなくてはならない。

カナダ貯蓄国債 (CSB) あるいは保証投資証券 (GIC) などの期間一年超の金融債券を購入した場合には、現金として受領したか否かにかかわらず、毎年 稼得した利子を申告する必要がある。

不動産 (日本にある主たる居住用住宅を含む) からの賃貸所得は、カナダでは課税対象の所得となる。不動産が私用目的で使用されていない場合、その賃貸から生じた損失は課税所得の計算上、所得からの控除が可能である。私用目的での使用がなければその不動産の投資は営利目的と見なされ、賃貸によって生じた損失 (減価償却費控除前) を他の所得と相殺することが可能である。カナダの最高裁判所は私用目的にも使用されている不動産で (つまり、年度のある期間もしくは前年度に私用目的で使用されたが現在は賃貸している、または、不動産の一部だけ賃貸している) 賃貸損失が生じた場合、納税者は営利活動を証明するため、カナダ歳入庁に以下の事実を立証することが必要であるという見解を下した。

- その不動産は主に賃貸所得を得ることを目的に取得されたこと、および
- 賃貸活動を営利目的の事業として営んでいること。

カナダ歳入庁はさらに賃貸損失が発生している場合でかつ、一部私用目的で使用された場合、不動産の私用と賃貸用の間の配分割合が適正であるかどうかを判定するという方針を示した。

賃貸不動産についてはほかにも考慮する必要がある事項があるので、詳細については専門家に確認する事が勧められる。

C. キャピタルゲイン

カナダの居住者が得たキャピタルゲイン（キャピタルロス控除後のネット額）の50%がその資産の所在地にかかわらずカナダで課税される。カナダの非居住者は、特定のカナダにおける課税対象資産（例えば、カナダの不動産、カナダの特定の非上場株式、カナダでの事業に使用されている資産等）からのキャピタルゲイン（キャピタルロス控除後のネット額）の一部がカナダで課税される。

キャピタルゲインは株式、カナダおよび外国に所在する特定の不動産、美術品、宝石、切手、コインなどの資本的資産(capital property)の売却価額が税務上の修正原価（adjusted cost base – 取得価額に特定の項目を加算または減算したもの）を上回る場合に生ずる。資本的資産を所有している納税者が新たにカナダ居住者になった場合は、その時点での資産の公正市場価格をもってその資産の取得価額とみなされる。

しかしながら、棚卸資産や売却を目的に購入されたその他の資産（不動産を含む）は資本資産とみなされないため、そのような資産を売却することによって得た利益は通常全額課税される。

多くの場合、主たる居住用家屋（principal residence）の譲渡利益については非課税扱いになっている。

売買契約の取り引きがない場合においても、次のケースのようにキャピタルゲインが生じることがある。

- カナダの居住者が非居住者になった場合には、特定の資産についてみなし譲渡（deemed disposition）が生じる。
- 資産の使用用途に変更があった場合にもみなし譲渡が発生する。例えば、自己の所有する主たる居住用家屋を貸家に用途変更した場合である。
- 資産の所有者が死亡した場合、現金以外の資産を贈与した場合、あるいは資産を交換した場合にみなし譲渡は生じる。

D. その他の所得

上記の項目以外に、カナダの居住者が何らかの所得を受領した場合には、その支払者が T4/T4A あるいは T5 などの報告書をカナダ歳入庁に提出したか否かに係わらず当該所得は課税対象となる。例えば、次のようなものがある。

- 事業所得
- 登録退職貯蓄基金（RRSP）の取り崩し
- 年金の受領
- 別居、離婚などに起因して受領した慰謝料

5. 所得控除

課税所得を計算するに際して一定の所得控除が認められているが、そのうち一般的な項目は以下のものがある。

A. 登録退職貯蓄基金 (Registered retirement savings plans “RRSPs”)

カナダにおける節税貯蓄としては RRSP が一番人気がある。RRSP はカナダ歳入庁に登録した貯蓄で大半の金融機関が取り扱っている。給与所得またはその他の勤労所得がある 71 歳までのカナダの納税者（一部の非居住者も含む）は毎年一定の金額まで RRSP に拠出することができる。

この拠出額はその年の課税所得から控除でき、貯蓄基金から生じた利息は引き出さない限り課税されない。RRSP は資金を引き出す際に課税されるが、所得が減り税率も低くなる老後に引き出すことにより節税できる。

RRSP は日本人駐在員には通常利用されていない。その理由は大部分の会社の場合カナダの税金が会社負担であって節税は個人にはメリットが享受できないこと、最近の RRSP の規則改正で本国で年金制度に加入している場合にはカナダの RRSP に拠出できる金額が制限されたことにあると思われる。

もし、RRSP の口座を所有する非居住者がこの口座から資金を引き出す際には、25%（租税条約の適用がある場合にはより低い税率）の源泉税が課される。非居住者は、RRSP の引き出しに関して、自己の居住地国における税務上の取り扱いについても考慮する必要がある。

B. 給与所得からの控除

特定の場合に、旅費その他の費用について所得控除が認められることがある。

また、コミッション・セールスマンはコミッションを稼得するための特定の費用を所得から控除できる。

C. その他の所得控除

その他にも課税所得の計算上控除できる費用があり、主なものは次のとおりである。

- 年金制度への拠出金
- 職業上所属する協会に支払った年会費
- 収入を得るために子供を保育所などに預けた場合の費用
- 引越し費用で雇用者から支払われなかったもの（海外移転の場合を除く）
- 投資所得を得るために生じた費用（利子、貸金庫使用料、会計士費用、投資相談費用等）
- 別居、離婚などに起因する扶養手当の支払い

多くの場合、こうした所得控除を利用するためには費用を裏付ける領収書を保存しておく必要がある。

6. 税額の計算

算定された課税所得に対して、累進税率による連邦所得税の金額が計算される。各州においても、累進税率に基づき州税が計算される。連邦と州の基本所得税に対してそれぞれの連邦および州の付加税(surtax)が計算され最終納税額が算定される。

この付加税を含む 2014 年度のオンタリオ州居住者の最高税率は 49.53%(2013 年度は 49.53%)である。2014 年度のケベック州居住者の最高税率は 49.97% (2013 年度は 49.97%)である。オンタリオ州、ケベック州、ブリティッシュ・コロンビア州、およびアルバータ州居住者の 2014 年の各税率一覧は資料 2 に掲げたとおりである。

納付すべき税額を減額できる各種の税額控除が認められており、一般によく利用されるものは次のとおりである。

A. 個人基礎控除額 (Personal tax credits)

居住者（ある特定の場合には非居住者も対象になる）には連邦所得税の計算上、いくつかの個人基礎控除が認められている。これは個人の年齢、配偶者の有無、扶養家族の課税状況などに基づいている。

中途年度居住者 (Part-year resident) については、居住期間の日数に基づいて按分した額の個人基礎控除が認められている。

B. 子女の授業料税額控除

一般的に、カナダ居住者は大学などの教育機関へ通う子女の授業料に対し、その子女自身に十分な所得がなく所得から控除しきれない授業料がある場合には未控除の授業料に関して税額控除を受けることができる。ただし、この税額控除を受けることができるのは、子女がカナダ居住者である場合、またはカナダでの税務申告をしなければならない場合に限定されている。

子女がカナダ国外の教育機関に通う場合には、この税額控除を裏付ける資料として大学の署名の入った特定の様式による書面が用意されなければならない。この書面は申告書とともに提出する必要はないが、通常カナダ歳入庁によりその提示が要求される。

C. 外国税額控除

カナダで申告した国外源泉所得に対して支払った外国税額は、その支払証明がある限り税額控除を受けることができる。投資所得の外国税額控除は、一般に投資所得の 15%に制限されており、これを超える外国税額は課税所得の計算上損金に算入されて控除される。しかしながら、租税条約が締結されている国との間では、外国税額控除はその条約で定められた各所得別の税率に制限される。

日本では投資所得の通常の源泉税率は 20%である。日加租税条約では、日本の利子および配当に対して低い税率（利子 10%、配当 15%）を定めているため、その税率を超える一定の日本の税額がカナダでは外国税額控除にも損金算入にも利用されないことになる。従って、投資所得にかかわる税額合計(日本およびカナダ)は、本来のカナダにおける税額を超える結果となる。

このため、カナダ居住者である日本人駐在員は、利子または配当を支払う銀行または他の日本法人に対しカナダ居住者である旨を通知し、日加租税条約で定める軽減税率で源泉するよう要求することが望まれる。

カナダ居住者からの支払いに対して課される非居住者が支払うべき源泉税の税率を、租税条約により軽減するためには規定の書類の提出が義務付けられており、カナダ歳入庁は非居住者が提出すべき書類として以下の三つのフォームを発行した。

- NR301: 非居住者による租税条約上の利益享受の適格性の宣言書
- NR302: 非居住パートナーを構成員とするパートナーシップによる租税条約上の利益享受の適格性の宣言書
- NR303: ハイブリッド法人による租税条約上の利益享受の適格性の宣言書

D. 医療費控除

一般的に、カナダ居住者、その配偶者または扶養家族のために支払われた医療費は、健康保険により払い戻しがなされなかった部分について、税額控除の対象になる。カナダ居住者は、純所得（個人所得税申告書上にて計算される Net Income）の 3%または 2,171C ドルのいずれか少ない金額を超える医療費について控除できる。

医師を含む医療専門家(medical practitioner)、歯科医、または登録された看護師に対する支払いは、医療費として認められる。ただし、カナダ歳入庁の見解によれば、医療サービスを行う者は、そのサービスが行われている州の州法によって医療専門家であると認定される必要がある。従って、専門家によって施されたサービスであっても、医療費控除の対象にならない場合もある（例、鍼治療師）。

また、医療費は暦年ベースで控除する必要はない。申告年の期間内に終了する 12 カ月間の期間であれば、医療費支払日を基準としてどの 12 カ月の期間を選択しても控除が可能である。カナダ居住者が医療費控除を受けるためには、申告書に領収書を添付しなければならない。

E. その他の税額控除

次のような項目についても税額控除が認められる場合がある。

- カナダ年金基金掛金 (CPP)
- 雇用保険料 (EI)
- 慈善団体に対する寄付金
- 特定の政治献金
- 18 歳未満の子女の扶養控除
- カナダ雇用税額控除
- 公共交通機関の定期券購入費用
- 16 歳未満の子女の芸術・文化的プログラムおよびフィットネス税額控除(オンタリオ州のみ)

日加社会保障協定上の一定の条件を満たす日本人駐在員に関しては、上記のカナダ年金基金掛金(CPP)が免除される結果、CPP に関する税額控除を受けることができない。

F. 日加社会保障協定（2008 年 3 月 1 日より発効）

本協定は日本の公的年金、ならびにカナダのカナダ年金制度（以下 CPP）および老齢保障制度（以下 OAS）のみを対象とする。従って、雇用保険（EI）は今後も継続して日本人駐在員の給与から源泉される必要がある。また、ケベック州居住の駐在員の場合には、2008 年 3 月 1 日以後もケベック年金制度への拠出金は源泉される必要がある。

2008 年 3 月 1 日より、日本の駐在員は日本の公的年金に加入している場合、CPP の加入を免除することが可能となった。従って一定の条件を満たした場合、カナダの現地法人が駐在員の給与から CPP を源泉する必要がなくなる。当該条件は以下を含む。

- 2008 年 3 月 1 日時点で既存の駐在員に関してはカナダでの滞在期間が 2008 年 3 月 1 日を基準日として以後 5 年を超えない予定の場合、また 2008 年 3 月 1 日以降カナダ赴任の駐在員に関しては赴任日を基準にカナダでの滞在が 5 年を超えない場合（ただし最長 3 年までの延長が可能）。
- 同駐在員が日本の公的年金に継続して加入すること。
- 駐在員の日本の公的年金に継続して加入していることを証明する証明書を日本政府から取得すること。
- 2008 年 3 月 1 日時点で既存の駐在員に関しては、2008 年 3 月 1 日以前のカナダでの滞在期間は上記 5 年の年数計算の際に考慮に入れない。

G. 19 歳以上の扶養家族の納税申告

19 歳以上の個人に対して、GST に関する連邦所得税の還付対象となる税額控除が与えられている。税額控除額は毎年一定額（2014 年の基本控除額は 268C ドル）であるが、家族の所得合計が 34,872C ドルを越える部分の 5%がこの一定額より減額調整される。19 歳以上で所得のない配偶者以外の扶養家族がいればこの控除額を全額利用できる。この税額控除による還付を得るには、所得税申告書を提出する必要がある。支払いは四半期ごとに行われる。

オンタリオ州においても州売上税について同様の税額控除がある。税額控除額は 281C ドルで、独身の場合 21,625C ドル、夫婦の場合 27,031C ドルを超える所得の各 4%が同控除額より減額される。連邦と同様に所得税の申告が必要である。この控除額の支払いは四半期ごとに行われる。

7. カナダからの出国に関する取り扱い

日本人駐在員が置かれている状況によっては、カナダから出国する際にカナダ税務上検討すべきいくつかの重要な点がある。

A. カナダの居住者から非居住者への変更

個人は、一般的にカナダの居住者である期間に得た全世界所得に対してカナダの税金を支払うことになる。従って、個人がカナダで居住者としてみなされなくなる場合、その時期を判定することが重要である。

個人がカナダから出国する際には、カナダの居住者でなくなったかどうか、およびその時期を判定するため、カナダの税務当局はいくつかの要件を検討することになる。これらの要件は、カナダの法廷によって出された判決とカナダ税務当局の実務方針を組み合わせで設定されている。

個人がカナダと租税条約を締結している国（例えば日本、米国）へ移住する場合には、移住先の国の税制における取り扱いと締結している租税条約の諸規定も検討する必要がある。

多くの場合、日本人駐在員は日本へ帰国する目的でカナダを離れる日にカナダの居住者でなくなるものとみなされている。

B. 納税申告義務 — 中途年度納税申告書

出国する駐在員は、出国年度のカナダ税務申告書を提出する義務がある。一般的には、個人はその出国年度のうちカナダで居住者であった期間に属する全世界所得、カナダ出国後に受け取った金額のうちカナダ居住期間に提供した役務に対する報酬および後述する出国の際の資産のみなし譲渡益も申告する。この申告書の提出期限は翌年の4月30日である（通常のカナダの納税申告期限と同じ）。

C. 資産のみなし譲渡

カナダのキャピタルゲイン課税制度の基礎を成す基本概念のひとつに、個人がカナダで居住者であった期間に生じた資産価値の増加部分についてカナダで納税義務を負うというものがある。従って、いくつかの例外を除いて個人がカナダの居住者でなくなる時に所有していた資産をすべて譲渡したものとみなされる。例えば、この対象資産として、外国の不動産、外国企業の株式、およびカナダの上場または非上場の株式等があげられる。

この場合、出国時におけるCドルで換算された資産の公正市場価額が譲渡価額とみなされ、キャピタルゲインを算出する目的のため以下のどちらかの価額が税務上の原価として使われる。

- その資産の当初の取得コスト
- カナダの居住者になった時点で所有していた資産の場合には、その時点におけるCドルでの公正市場価額

以上の価額に加えて購買後またはカナダ居住者になった以降に生じた対象資産の改善費用が原価に含まれる。

上記規則の例外としては、以下が挙げられる。

- カナダの不動産
- カナダの事業用資産および棚卸資産
- 未行使のストックオプション
- 登録退職貯蓄基金（RRSP）、会社の年金制度およびその他特定の年金制度において所有する資産、非課税の貯蓄口座（TFSA）

これらの資産は、一般的には実際に譲渡されるかまたは受け取った時にカナダで課税の対象となる。

個人が出国前の 10 年間のうち、60 カ月以下の期間カナダに居住していた場合には、カナダの居住者になる前から所有していた資産ならびにカナダの居住者になった後に相続または遺贈で取得した資産はこの規則適用の対象から除外されている。

D. 資産のみなし譲渡に係る税金の支払い

みなし譲渡に係る税金は、出国年度の税務申告書が提出される時に支払われる。これに代って、個人は資産が実際に譲渡される時に税金を支払う選択をすることができる。この場合、カナダ税務当局はみなし譲渡に係る未払税金の担保を要求するが、未納付税額に対しては利息を課さない。担保の例としては、その資産自体（例えば上場会社の株式）または金融機関からの信用状などがある。キャピタルゲインのうち最初の 10 万 C ドルまでは担保が要求されない。

E. 将来の資産譲渡時における取り扱い

みなし譲渡に対して課税されたカナダの税金は、将来その資産が実際に売却された時に認識される譲渡益のうち、みなし譲渡益に相当する部分に対して支払われた外国税額を遡及的に税額控除する事によって減額することができる。外国の不動産以外の資産についてこの軽減措置を受けるためには、カナダが租税条約を締結している国に対して納税された外国税額でなければならない。外国の不動産については、その不動産が所在する国に対して納税された外国税額が対象となる。

さらに、カナダの非上場株式等のカナダ課税対象資産 (Taxable Canadian Property) のみなし譲渡から生じたキャピタルゲインは、将来その売却価額が出国時の公正市場価額を下回った場合には、その分だけ減額修正される。

個人がカナダの非居住者になった後にカナダ課税対象資産の譲渡を計画している場合には（みなし譲渡の規定が適用されたか否かに関係なく）、特定の証明書の申請手続きならびに源泉徴収手続きを行わなければならない。もしこの手続きを怠った場合には、購入者が購入価額の 25% を源泉徴収して、個人に代ってカナダ歳入庁へ納税することが義務付けられている。

代替手続きとしては、売却前にカナダ歳入庁に対して譲渡益の 25% に相当する額の小切手またはマネーオーダーを添えて申請を行ない、この申請が承認された場合には、購入者は購入価額の 25% を源泉徴収する義務が免除される。この場合には、追加の税金を納付する必要があるかまたは還付を受けることができるか確定するために、期限までに税務申告書を提出しなければならない。（非居住者の納税申告書については 2 B を参照のこと。）

F. 出国年度において報告すべき資産の届出書

みなし譲渡から生じるキャピタルゲインの報告が漏れなく行われるようにするために、25,000C ドルを超える報告対象の資産を所有する出国者は、出国時に所有していたすべての報告対象資産を記載した届出書を提出することが義務付けられている。この届出書は、出国年度の税務申告書と一緒に提出しなければならない。

この届出書を期限（出国の翌年の 4 月 30 日）までに提出しなかった場合のペナルティーは、

1 日あたり 25C ドルである。ただし、最低金額は 100C ドル、最高金額は 2,500C ドルと定められている。

報告対象資産とは以下を除くすべての資産である。

- C ドル銀行預金

- RRSP、企業年金プランおよびその他特定の年金を受ける権利（ただし、未行使のストックオプションは報告資産に含まれる）の中で運用されている資産
- カナダの居住者になる前から所有していた資産、およびカナダの居住者になった後、相続または遺贈によって取得した資産でカナダ課税対象資産ではない資産（カナダを出国するまでの10年間に60カ月以内しかカナダに居住していない場合）
- その資産価値が1万Cドル未満の私用目的に使われる資産

G. カナダへの再入国

以前にカナダを出国し、前記のみなし譲渡の規定の適用を受けた個人が後年カナダの居住者になる場合には、みなし譲渡の一部またはすべてが見直される可能性がある。

H. 特定の資産に関して共通する問題点

資産のみなし譲渡の規定に関して検討すべき一般的な項目として、個人が日本で所有する住宅と従業員持ち株制度の問題が上げられる。

i) 日本に所有する住宅

カナダに来る日本人駐在員は既に日本に住宅を所有している場合が多い。カナダにおける滞在中は、通常、第三者（雇用主または賃貸業者を通して）に貸与されるか、低家賃または無料で親族または友人に貸し出されている。駐在員が60カ月以内しかカナダに滞在しなければ、この資産に対してのみなし譲渡の規定は適用されない。

しかしながら、もし住宅が駐在員がカナダで居住者であった期間に相続または遺贈以外の方法で取得したものである場合、または駐在員が60カ月超カナダに滞在した場合にはみなし譲渡の規定が適用される。この場合、主たる住居に関するカナダ税務規定に照して、資産価値の増加があった場合にどの価値増加部分が非課税になるか検討される必要がある。

この資産は、みなし譲渡の規定の適用を受ける場合に報告対象資産となる。（即ち、出国年度の税務申告書と一緒に提出すべき報告義務のある資産の届け出に含まなければならない。）

ii) 従業員持ち株制度

多くの日本の会社が、従業員に市場価額より低い価額または手数料なしで会社の普通株式を購入する機会を与えている。通常その購入資金は従業員の給与から源泉され、他の従業員から源泉された資金と共に定期的（四半期、半期ごとなど）に株式の購入に当てられる。駐在員は、通常カナダに居住する期間もこの制度に引き続き加入している。

駐在員が60カ月以内しかカナダに滞在していない場合には、駐在員がカナダに来る前から所有していた株式についてはみなし譲渡の規定の適用を受けない。しかしながら、カナダに来た後に取得した株式はこの規定の適用を受けることになる。さらに、駐在員が60カ月を超えて滞在した場合には、すべての株式がこの規定の適用を受ける。

報告すべき資産の届け出にはみなし譲渡の適用を受ける株式のみが含まれる。

I. カナダからの出国後も引き続き保有するカナダの資産

個人がカナダに銀行預金を残したままカナダから出国する場合には、カナダの非居住者になる旨を銀行に通知しなければならない。銀行は個人の預金口座に払われた利息に対してカナダの非居住者に対する課税の源泉徴収を行う。2008年1月1日以降、金利が業績に連動していくようなローンの支払いでない限り第三者間の非居住者への利息の支払いは源泉徴収の対象外となった。

個人がカナダの住宅を賃貸資産として保有する場合には、個人と入居者または不動産仲介業者に義務付けられたいくつかの源泉徴収義務および年次報告義務がある。さらに、住宅が売却される時に前記の源泉徴収義務および証明書入手のための申請手続きを遵守しなければならない。

J. 日本に帰国後受け取った雇用所得

駐在員が日本に帰国後受け取った雇用所得は、たとえカナダでの勤務に関するものであっても日本の所得税の対象になるとみなされる。特に、日本に帰国後日本の雇用主によって支払われたカナダ滞在期間の所得に対して課税されたカナダの税金もその中に含まれることになる。このため、個人は日本へ帰国する前にカナダの税金の支払い状況を確認すべきである。出国年度にカナダの税金の未納額がある場合には、出国前に予定納税を行うことによって帰国前に未払納税額を精算することが可能である。

8. 納税申告書の審査

納税申告書を受け取ったカナダ歳入庁は、第一次限定審査を行う。これは税額の計算が正しいかどうか、記入事項に漏れがないかどうか、基本的な考え方に誤りがないかなどを審査するものである。この第一次限定審査に基づいて**査定通知書 (Notice of assessment)**が納税者に送られてくる。査定通知書は納税者の申告通りの税額を認めるか（税金の還付がある場合には通知書と同時に小切手が送られてくる）、あるいは税額を修正して、その修正理由および場合によっては延滞利息と罰金を通知してくる。この段階の審査の大半はコンピューターにより行われる。

この第一次限定審査によって計算された査定通知書の税額は必ずしもその年度の税額の最終決定額になるとは限らない。カナダ歳入庁の査定通知書の送付日から3年間は再審査する権限を与えられており、第一次限定審査より広い範囲の**税務調査 (tax audit)**が行われて、再査定通知書 (**Notice of Reassessment**) が発行される場合がある。この詳細な税務調査はカナダ歳入庁が納税申告書を見直すだけの書類審査の場合もあり（納税者に追加の資料の提出を要求することもある）、あるいは納税者を訪問して資料を調査することもある。裁判所の許可を入手すれば、カナダ歳入庁にはほとんど無制限に資料を請求する権限が与えられている。

査定通知書あるいは再査定通知書に不服のある場合は、納税者は担当地区の税務署 (**District Taxation Office**) とまず交渉し、その上で必要であれば**不服申立書 (Notice of Objection)**を提出する。不服申し立ての期限は、その課税年度の最終日から16カ月後と査定通知書の日付から90日後のうちいずれか遅い日である。

9. 延滞利息および罰金

納付期限後未払いとなっている税金および分割納税の不足額に対して延滞利息（日ごとの複利）が課せられる。利率は3カ月ごとに決められる。（すなわち、1月1日、4月1日、7月1日、10月1日）。

連邦の2014年の利率は5%であった。オンタリオ州の2014年の各四半期の利率は6%であった。ケベック州の2014年の各四半期の利率は6%であった。

納税申告書の提出が4月30日の期限より遅れた場合には罰金が課せられる。初めての違反者については未払税額の5%に遅延期間1カ月ごとに1%（12カ月を限度とする）を加算した罰金が課せられる。最高で未払税金の17%になる。

虚偽の記述、所得の申告漏れやその他の申告漏れなどの重大な違反については、脱税しようとした金額の最高2倍までの罰金および5年以下の懲役を含む罰則が課せられる。これらの延滞利息および罰金は課税所得から控除することはできない。

10. 国外資産に関する報告義務

カナダ居住者は、国外資産の保有に関する報告書をカナダ歳入庁に提出することが要求されている。この報告書は、国外資産からの所得がカナダの納税申告書で報告されていることをカナダ歳入庁が確認するために利用される。

A. 報告書の提出義務

カナダの居住者は、カナダに派遣された日本人駐在員や、カナダ居住者であるその配偶者、子供、その他の親族も含めて、特定の国外資産（以下(B)で説明）の取得価額の合計額が**年間のある時点で10万Cドル**を超している場合には、この報告書を提出しなければならない。カナダの居住者になる以前より所有していた国外資産については、居住者になった時点でのその国外資産の公正な時価をその時点での為替レートCドルに換算したものをその資産取得価額とする。

2013年より国外資産に関する開示義務が大幅に厳格化され、税務年度内に国外資産を保有することがあれば、必ず規定の項目について開示報告しなければならなくなった。開示項目には資産の名称、所在地の国名、その年に保有していた資産の取得額の最大値、年度末の取得額残高、国外資産を保有することによって発生した所得、売却損益などが含まれる。

この報告書の提出期限は個人所得税申告書と同じである（2014年度については2015年4月30日まで）。この報告書の申告は、多くの場合に個人所得税申告書とともに行われるが、納税者が個人所得税の申告を行う必要がない場合には申告書とは別途申告することも可能である。

B. 報告の対象となる国外資産

報告の対象となる国外資産には、以下のものが含まれる。

- カナダ国外にある現預金、投資ファンド

- 非居住者への貸付金
- カナダ国外にある不動産
- 非居住者法人の株式（以下（C）に記述する例外を除く）
- 非居住者トラストの持ち分（以下（C）に記述する例外を除く）
- カナダ国外にあるその他の有形資産（例えば設備）や無形資産（例えば特許権など）
- 上記の資産を所有するパートナーシップに対する持ち分
- 上記の資産に対する持ち分、または請求権
- 上記の資産に転換可能な資産、または上記の資産と交換可能な資産

C. 除外

国外資産のうち以下の特定の資産については、報告義務の対象となる資産から除外することが認められ、個人 1 人当たり **10 万 C ドル**の限度額の計算から除外される。

- 私用目的の資産
- 本人またはその関係者が取得しなかった部分の非居住者トラストの持ち分
- 本人の取得した国外関連者である外国法人の株式（以下 D 参照）
- 本人の取得した国外関連者である非居住者トラストの持ち分（以下 D 参照）
- 所得の 10%以上をカナダ居住者に割り当てているパートナーシップに対する持ち分(パートナーシップに関する報告義務については以下 F 参照)
- 事業活動を遂行する目的の為にだけに使われる資産

私用目的の資産（現預金や投資ファンドは除く）とは、主として本人または関係者の個人使用目的で所有するものをいう。この中には、カナダ国外の主たる住居、カナダ国外の別荘も含まれる。カナダ歳入庁によると、「主として」とは、使用時間および、または使用面積からみて 50%を超えている場合を意味する。その結果、カナダ国外の不動産が期間が 50%を超えて貸家として使われている場合は、報告対象となる国外資産とみなされる可能性が生じる。しかし、住宅ローンの利子、固定資産税、減価償却費、その他の諸経費を控除した後、総合的に損益を計算して利益が期待出来ない場合は、私用目的の国外資産とみなされることになるだろう。

この報告書を期限（2014 税務年度の場合、2015 年 4 月 30 日）までに提出しなかった場合のペナルティーは、1 日あたり 25C ドルである。ただし、最低金額は 100C ドル、最高金額は 2,500C ドルと定められている。カナダ歳入庁からのこの報告書の提出要請に応じなかった場合、または提出義務を知りながらこの報告書を故意に提出しなかった場合には、ペナルティー額は大幅に増額される。

D. 特定の会社またはトラストに対する投資

国外の関連会社に持ち分を有する納税者は、より詳細な報告書の提出が義務付けられている。国外の関連会社には以下の会社も含まれる。

- 個人があるクラスの株式について最低 1%保有し、関係者と合せてあるクラスの株式の 10%以上を保有している外国法人

- 個人が 1%の持ち分を有し、関係者と合せて 10%以上の持ち分を有する受益者となっている非居住者トラスト

E. 非居住者トラストとの取り引きに関する報告書

特定の非居住者トラストと特定の取り引きのある納税者は別途に報告書の提出が義務付けられている。特定の取り引きには以下のものがある。

- トラストへの資産の移転
- トラストへの貸し付け
- トラストからの分配金の受け取り
- トラストからの借り入れ

F. パートナークシップ

所得の 10%以上をカナダ居住者に割り当てているパートナークシップも上記の報告義務に当てはまる。カナダ居住者でこのようなパートナークシップに属している場合は、パートナークシップ自体が必要な報告書を申請している確認をする必要がある。

G. ペナルティー

上記の報告書の提出義務を怠った場合には、ペナルティーが課される。報告書を期限までに提出しなかった場合には、最初の 24 カ月は月額 500C ドルのペナルティーが課される（カナダ歳入庁が報告書を要求した場合には月額 1,000C ドル）。提出期限に遅れて 24 カ月過ぎても提出しない場合には、国外資産の評価額の 5%がペナルティーとして課される。

このペナルティーは、申告されていない所得に対する税額を納めなかった場合に課される利息およびペナルティーとは、別に課されるものである。

資料 2 主要な州の税率一覧表(2014 年)

A. 連邦税

基本所得税

- 43,953C ドル以下の課税所得の 15%
- 43,953C ドル超 87,907C ドル以下の課税所得の 22%と 6,593C ドルの合計
- 87,907C ドル超 136,270C ドル以下の課税所得の 26%と 16,263C ドルの合計
- 136,270C ドル超の課税所得の 29%と 28,837C ドルの合計

B. オンタリオ州税

基本所得税

- 40,120C ドル以下の課税所得の 5.05%
- 40,120C ドル超 80,242C ドル以下の課税所得の 9.15%と 2,026C ドルの合計
- 80,242C ドル超 150,000C ドル以下の課税所得の 11.16%と 5,697C ドルの合計
- 150,000C ドル超 220,000C ドル以下の課税所得の 12.16%と 13,482C ドルの合計
- 220,000C ドル超の課税所得の 13.16%と 21,994C ドルの合計

付加税

- 4,331C ドル超のオンタリオ州基本所得税の 20%および
- 5,543C ドル超のオンタリオ州基本所得税の 36%の合計

課税所得が 2 万 C ドルを超えるオンタリオ居住者は、健康保険料を支払わなければならない。この保険料は課税所得に基づいて算出されるが、最高金額は課税所得が 200,600C ドルの場合 900C ドルである。注意すべき点は、この保険料の納付は個人所得税の支払いであるという点である。従って、もしカナダもしくは日本の雇用主が被雇用者のためにこの保険料を負担した場合には、課税対象となる給与ベネフィットであり被雇用者の雇用所得に含めなければならない。さらに、この新しい健康保険料は医療費控除の対象にはならない。

C. ケベック州税

基本所得税

- 41,495C ドル以下の課税所得の 16%
- 41,495C ドル超 82,985C ドル以下の課税所得の 20%と 6,639C ドルの合計
- 82,985C ドル超 100,970C ドル以下の課税所得の 24%と 14,937C ドルの合計 100,970C ドル超の課税所得の 25.75%と 19,253C ドルの合計

ケベック州では、基本連邦税の 16.5%が軽減される。

D. ブリティッシュ・コロンビア州税

基本所得税

- 37,606C ドル以下の課税所得の 5.06%
- 37,606C ドル超 75,213C ドル以下の課税所得の 7.70%と 1,903C ドルの合計
- 75,213C ドル超 86,354C ドル以下の課税所得の 10.50%と 4,799C ドルの合計
- 86,354C ドル超 104,858C ドル以下の課税所得の 12.29%と 5,968C ドルの合計
- 104,858C ドル超 150,000C ドル以下の課税所得の 14.70%と 8,243C ドルの合計
- 150,000C ドル超の課税所得の 16.80%と 14,878C ドルの合計

E. アルバータ州税

基本所得税は 10%の定率

F. 各州の連邦税と州税の合算最高税率(2014 年)

州	合算最高税率(%)
ニューファンドランド・ラブラドル州	42.30
プリンス・エドワード・アイランド州	47.37
ノバスコシア州	50.00
ニューブランズウィック州	46.84
ケベック州	49.97
オンタリオ州	49.53
マニトバ州	46.40
サスカチュワン州	44.00
アルバータ州	39.00
ブリティッシュ・コロンビア州	45.80
ノースウエスト準州	43.05
ユーコン準州	42.40
ヌナブト準州	40.50
非居住者	42.92

資料 3 個人所得税額の計算例

前提条件

- 2014 年 12 月 31 日終了の暦年
- カナダ居住者である夫婦で、1 人の子供(18 歳未満)がいる。夫婦の片方がすべての所得を稼得している。
- 給与所得 110,000C ドル
- キャピタルゲイン 16,000C ドル
- 合計利子所得 11,000C ドルのうち 5,000C ドルは外国利子所得でこれについては 500C ドルの源泉徴収をされている。

税額の計算		(単位: C ドル)
所得:		
給料		110,000
利子		11,000
課税対象となるキャピタルゲイン (実際のキャピタルゲインの 50%)		8,000
課税所得		129,000
所得税(前記の税率表参照):		
税額控除差引前連邦所得税		26,947
個人基礎控除:	基礎控除	(1,671)
	配偶者控除	(1,671)
	18 歳未満の子女控除	(338)
その他の控除:	カナダ年金拠出金	(364)
	失業保険料	(137)
	カナダ雇用控除	(169)
基本連邦税		22,597
外国税額控除(注 1)		(500)
連邦所得税		22,097

(注1) 外国税控除額は $(5,000 \div 129,000) \times 22,597 = 876$ あるいは源泉徴収された 500C ドルのうち、少ないほうが控除額となる。

(注2) 納税者が最低所得税を課されるだけの十分な税制上の優遇措置項目を有していないこととする。

ブリティッシュ・コロンビア州居住者の税額の計算

税額控除差引州所得税	11,791
基礎控除	(499)
配偶者控除	(428)
カナダ年金拠出金	(123)
失業保険料	(46)
州所得税(ブリティッシュ・コロンビア州)	10,695
連邦所得税	22,097
所得税合計額	32,792

アルバータ州居住者の税額の計算

税額控除差引州所得税	12,900
基礎控除	(1,779)
配偶者控除	(1,779)
カナダ年金拠出金	(246)
失業保険料	(91)
州所得税(アルバータ州)	9,005
連邦所得税	22,097
所得税合計額	31,102

オンタリオ州居住者の税額の計算

税額控除差引州所得税	10,929
基礎控除	(488)
配偶者控除	(415)
カナダ年金拠出金	(122)
失業保険料	(46)
オンタリオ州健康保険	750
州所得税(オンタリオ州)	10,608
州付加税(オンタリオ州)	3,079
オンタリオ州税合計	13,687
連邦所得税	22,097
所得税合計額	35,784

ケベック州居住者の税額の計算

税額控除差引州所得税	26,471
基礎控除	(2,261)
州所得税(ケベック州)	24,210
連邦所得税	22,097
連邦税軽減額(Quebec abatement)	(3,729)
所得税合計額	42,578

Q&A カナダ個人所得税

Q 日本のビジネスマンが駐在員としてではなくカナダに出張する場合のカナダ個人所得税上の問題について教えてください。

日本のビジネスマンがカナダに出張によりビジターとして入国し暦年ベースで 183 日以上カナダに滞在した場合、カナダの税務上の居住者とみなされ全世界所得についてカナダで申告義務が発生します。ただし、日本、カナダ租税条約により二重課税を避けることが可能です。

Q 私は駐在員としてカナダに来ましたが、日本に居住用の住宅を保有しております。カナダの個人所得税の申告書上で、この住宅について申告をする必要はありますか。

一般にカナダの税法上の居住者が、ある税務年度中のどの時点においても取得価格 10 万 C ドル超の海外資産を保有する場合、この資産保有についてカナダ個人所得申告書上で申告する必要があります。ただし、この日本所在の住宅が賃貸などの収益目的に供されていない場合には申告をする必要はありません。

Q 私はカナダで駐在員として勤務しておりますが、毎年一度家族と一緒に日本に一時帰国しております。会社が航空運賃を負担します。これは私への課税対象ベネフィットにあたるでしょうか。

駐在員であるあなたの分の航空運賃は、あなたが一時帰国の際に日本本社を訪問する場合には課税対象ベネフィットにあたらない可能性があります。ただし家族の方の航空運賃分は課税対象ベネフィットにあたります。

Q 私は日本在住の日本国民ですが、カナダの法人の株式を保有しております。この株式を売却した場合、譲渡益をカナダで申告する必要がありますか。

現在のルールによりますと、この株式がカナダ非上場株式で株式の公正価額の 50%超がカナダの不動産やある一定のカナダの資産からなる場合には、譲渡益について翌年の 4 月 30 日までにカナダの個人所得税申告書の申告と個人所得税の納付をする必要があります。

Q 私はカナダに引っ越してきたばかりですが、何か特別な手続きなどありますか。

税務上、特別な手続きは必要ありません。ただカナダ出国時に生じるみなし譲渡の申告の際、カナダの居住者になった時点で所有していた資産の場合には、その時点における C ドルでの公正市場価額が税務上の原価とみなされます。従って、カナダ入国時の市場価格を調べておく必要があります。

Q 私は日本に帰国したすぐ後、賞与を受け取りました。それはカナダの課税対象になりますか。

カナダ勤務に関する賞与である場合、日本に既に帰国されていてもカナダで課税されます。ただし、非居住者として受け取っているため、カナダ勤務に関するものだけが課税対象となります。

Q 私は、日本人駐在員の給与計算に携わっている総務部のマネージャーです。会社は、駐在員とその配偶者に対して英語スクールの費用を負担しております。これは、駐在員の課税対象ベネフィットにあたるでしょうか。

駐在員に関しては、課税対象ベネフィットにあたらないと思われます。これは、英語ができることはカナダで活動する上で必要不可欠ですので、この費用支出の主な受益者は会社であり駐在員ではないと考えられるからです。駐在員の配偶者に対する費用支出は課税対象ベネフィットにあたります。

Q 課税対象とならない従業員への贈り物、賞品等に関する CRA の見解に関して教えてください。

2010 年 1 月 1 日より、以下がその対象となります。

- 現金または現金類似物(商品券など)以外の総額 500C ドルまでの贈り物、賞品(1 年単位)
- 現金または現金類似物(商品券など)以外の総額 500C ドルまでの永年勤続等に対する賞品(5 年またはそれ以上の期間中)

コーヒー、紅茶、会社のロゴの入ったティーシャツ、マグカップ、盾、トロフィーなどの廉価なものの支給については課税対象ではありません。ただし、従業員と雇用主との関係が第三者関係であることが条件となります。また、贈り物、賞品等が 500C ドルを超える場合には、超過部分は従業員にとって課税対象となります。

III. 2014 年連邦予算案での税法改正案

はじめに

2014 年 2 月 11 日、ジム・フラハーティ連邦財務大臣は多数政府の予算案を発表した。この章では予算案で提案された税法のうち、日本企業、あるいは駐在員に影響をおよぼす主要な税制改正について解説する。

1. 国際税法

A. 条約濫用防止規定

カナダには他国との貿易や投資をサポートする多くの二国間租税条約がある。2013 年 3 月 21 日の連邦予算案で、政府は「トリートイショッピング」に関する懸念に対して、外国からの投資を促すビジネス環境を維持しながら、カナダの租税条約の健全性を守る基準を考慮するとした。

2013 年の予算案では、「トリートイショッピング」とはカナダと租税条約を持たない国の居住者が、その租税条約上の利益を享受する事と定義している。これまではカナダ政府はトリートイショッピングに対して法廷で争うための有効な手段がなかった。

予算案発表後の 2013 年 8 月 12 日、財務省はカナダでのトリートイショッピング問題に対するいくつかの方策を調査し、「トリートイショッピング問題とその解決策」という諮問書を発表した。

この諮問書で財務省はトリートイショッピングの特徴など、カナダでのトリートイショッピングに対するコメント、背景などを説明した。また、財務省は関係者に対して特定の七つの質問に対して 2013 年 12 月 13 日までに回答するように要請し、以下の点に対しての意見を求めた。

- 規定が国内法で定められるのか、租税条約自体で定められるか
- 条約濫用防止規定は一般的なものか、具体的なものか

いくつかの回答で、関係者はトリートイショッピング規制の必要性を疑問視したが、必要があると仮定すると、多数の意見ではカナダ租税条約の中に具体的な濫用防止規制を組み入れることを支持した。

i) 税源侵食と利益移転(BEPS)

2013 年 7 月 19 日、経済協力開発機構(OECD)は税源侵食と利益移転(BEPS)に対しての行動計画を公表した。BEPS に対する取り組みでは、OECD モデル租税条約の変更、条約濫用に対応する国内税法の改正提案を 2014 年 9 月までに考慮する事になっている。

2014 年 1 月 30 日の発表では、OECD は条約濫用に関する討議草案を 2014 年 3 月に公表し、草案公表から 30 日間コメントを受け付けるとしている。

ii) 2014 年予算案

予算案では OECD の勧告はカナダのトリートリーショッピング対応策の発展に大きな関連があると述べている。予算案では 2014 年 4 月 13 日までトリートリーショッピング防止の国内規定案に対するコメントを受け付けることになっている。この規定は濫用防止を主眼とした一般的なアプローチで、適用の範囲に関する具体的な規定を含む。このアプローチによって、条約の恩恵が通常の商業取引には確実に適用されるようにしている。

予算案では議論のために以下の規定を提案した。

- 主な目的規定：単一の取引、もしくは一連の取引の一部である取引の主な目的が条約の恩恵を受けるためであると合理的と考えられる場合は、救済規定はあるが、条約の恩恵は受けられない。
- Conduit 規定：直接受け取った場合には、同様もしくはさらに有利な取り扱いを受けられない者に対して、大部分の収益が直接もしくは間接的に支払い、分配、もしくは移転される場合、時期、形態に関わらず、そうでないという証拠が無い限り、上記主な目的規定に該当すると推定される。
- セーフハーバー規定：Conduit 規定を前提として、以下の場合、そうでないという証拠がない限り、取引を行う主な目的が納税者が条約の恩恵を受けるためであったと推定されない。納税者がカナダと条約のある国でアクティブビジネス（投資の管理を除く）を行っている（収入をカナダの関係者から得ているならば、アクティブビジネスはカナダでの活動と比較して実質的である）場合、直接収入を得た場合には条約の恩恵を得られない者に納税者が支配されていない、または納税者の株式や信託のユニットが認識された取引所で頻繁に取引されている。
- 救済規定：主な目的規定が適用された場合、その状況で合理的と思われる範囲で、恩恵はすべて、もしくは一部が認められる。

B. Back-to-Back Loans

第三者である非居住者に対する債務の利子は、租税条約におけるいくつかの例外規定があるが、Part XIII の源泉税の対象となる場合があり、このような利子の控除は過少資本税制によって制限される可能性がある。これらの既存のルール適用を避けるため納税者と非関連の第三者と間にバック・ツー・バック・ローン取引が使われている。本予算案は支払利息に対する源泉税に関する新しい税回避防止規定が提案され、既存の過少資本税制に関する税回避防止規定がこれらのバック・ツー・バック・ローン取引に対処するように改正される。

いずれのケースにおいても新ルールは下記の場合に適用される。

- 納税者が第三者である仲介人に債務がある場合、かつ
- 非居住者が債務の保証の為にその資産を使用、その仲介人のリミテッドリコース債務を所持、あるいは貸し付けが納税者になされることを条件にその仲介者に貸し付けがなされる場合。

このような取り決めが存在する場合、過少資本税制適用上、納税者はその非居住者に対して、債務残高もしくは担保資産の公正市場価値のいずれか低い方、あるいはリミテッドリコース債務、または条件付での貸し付けに等しい額の債務があるとみなされる。

さらに、関連する利息額は、過少資本税制上、そして Part XIII 上（この取り引きにより源泉税が減少していたであろうと思わる金額まで）、非居住者に支払われた、あるいは支払い義務があるとみなされる。

この新しい損失控除制限規定は過少資本制度に関しては 2015 年以降に始まる課税年度に適用され、Part XIII 源泉税に関しては 2015 年以降に支払われた、あるいは発生した額に対し適用される。

2. 法人税関係の改正

A. 雇用主の給与源泉税の納税回数

本予算案では雇用主による源泉徴収に関する納税回数の変更が発表された。雇用主の源泉税の納税回数は 2 暦年前の月次源泉の平均値を基に指定されている。2015 年からの納税回数は以下のように変更される。

現在の月次平均値範囲	月次の必要納税回数	将来の月次平均値範囲
15,000C ドル以上 50,000C ドル未満	2 回以下	25,000 C ドル以上 100,000 C ドル未満
50,000 C ドル以上	4 回以下	100,000 C ドル以上

B. クリーンエネルギー生成に関する税制上の優遇処置

現行の減価償却規定では 2019 年以前に取得した特定のクリーンエネルギー生成および省エネ機械設備に対してクラス 43.1(定率ベースで年率 30%)とクラス 43.2(定率ベースで年率 50%)の加速減価償却が可能である。

本予算案では、クラス 43.2 の適用対象が拡大されており、水流エネルギーおよびガス化に使われる機械設備も対象範囲に含まれる。これらの措置は 2014 年 2 月 11 日以降に購入され、それ以前には使用されていない機械設備に適用される。

C. 適格資産に関する協議

本予算案では現行の適格資産制度（ECP）を廃止し、新しい減価償却規定（CCA）のクラスを設定して既存の累計適格資産（CEC）を移すとして、公の協議を持つことを発表した。法制に関する立案の詳細は意見や見解の協議のために公開され、法制実施の時期は協議後に確定される。

協議内容には以下の規定案が含まれている。

- 新規設定される減価償却規定クラスは、定率で年率 5%の償却が許され、現行の規定での累計適格資産は 100%のベースで新設のクラスに加算できるものとする。
- 現行の適格資産制度上、適格資産とみなされる暖簾代や明確な資産に関係があるとはいえないその他の費用は、一つにまとめられて暖簾代のコスとして取り扱われる。受取金がある場

合は取得原価と受取金のうち低い金額を新設クラスの残高から差し引き、クラスの残高がゼロ未満になった場合、超過部分はキャピタルゲインとみなされる。

- 新規定を実施するにあたり、新設の減価償却規定クラスの開始残高は、実施時に切り替えられるべき累計適格資産残高と同額とされる。規定変更に関する経過措置として、新規定実施から初めの 10 年間は、実施日より前に取得した資産に関しては定率ベースで 7%償却が許され、また新規定実施前に購入された適格資産や適格費用に関する受取金による新設のクラスの残高減少は受取金の 75%のみとする。

中小企業を対象とした移行措置の簡素化も公の協議の内容の一部として考慮されている。

3. 個人税法の改正

A. 所得分割に関する税金

本予算案では 2014 税務年度を始めに、もし下記の条件が満たされた場合、「所得分割」の定義に信託あるいはパートナーシップから直接または間接的に支払われる未成年者に対して割り当てられる収入が含まれることになる。

- 信託あるいはパートナーシップが事業収入、あるいは賃貸収入を得た場合、そして
- 未成年者の親族が (i) 定期的に信託またはパートナーシップの上記の収入事業に活発に携わっている場合、あるいは(ii)パートナーシップの持ち分を保有している場合（直接、または、他のパートナーシップを通して持ち分を保有している場合も含む）

B. 養子縁組費用税額控除

養父母は適格な養子縁組費用に関する 15%の無還付税額控除を受けることが可能である。本予算案ではこの費用の最高額を 2014 年からは子供 1 人につき 15,000C ドルに引き上げている。この額は今後インフレに合わせて調整される。

C. 医療費税額控除

本予算案は 2014 年以降の税額控除可能な医療経費を拡張する予定である。

- 重度かつ長期に渡る精神的あるいは身体的な障害を持つ個人に対する療養計画に関する経費
- 重度の糖尿病を患った個人を介護することを目的として訓練された介助動物に関する費用

D. 探索と救助ボランティアに関する税額控除

本予算案は 2014 年度より年間 200 時間以上の活動に従事した一定のボランティアに 450C ドルの無還付税額控除を導入する。この新しい控除を受ける個人納税者は既存の消火活動従事者の還付を受けることが出来ず、また上記いずれかの控除を受けた個人納税者は、既存のボランティア活動に対して受け取る上限 1,000C ドルの謝礼を受け取るが出来なくなる。

E. 鉱物探査の税額控除

2015 年 3 月 31 日以前に締結された、フロースルー株式契約に関して、鉱物探査の税額控除が 1 年延長される。

F. GST/HST クレジットの管理

本予算は、個人が GST/HST クレジットを個人の所得税申告書により申請する必要をなくし、個人が HST/HST のクレジットをもらうことができるか CRA が自動的に決定することを提案している。この改正は、2014 年の所得税申告書より適用される。

4. 売上税および物品税に関する改正

A. GST/HST の医療分野での適用

本予算では、特定の医療サービスおよび、2014 年 2 月 11 日以降に供給された医療機器に関する GST/HST の適用について三つの改善を提案している。

- 障害者を援助するためのトレーニングに関しての GST/HST 適用除外は、そのようなトレーニングを企画するサービスにも適用されることになる。
- 現在提供したサービスが GST/HST の適用除外となっている医療関係者のリストに、鍼師や自然療法医も加えられることになる。
- もし、眼科や医者による指示により購入された場合、視力矯正のための眼鏡や電子的手段による視力矯正は、GST/HST の税率がゼロになる。

B. GST/HST 関連者間の税法上の選択

GST/HST 税法上、関連会社間において、通常「無対価の税務上の選択」(nil consideration election)といわれる、グループ・リリーフ措置がある。グループ・リリーフを選択することにより、GST/HST の登録者であるカナダ居住者で、商業活動に従事している会社は、関連会社間の特定の取り引きに関して GST/HST を課税しないことが可能である。

2015 年 1 月 1 日より以下の変更がある。

- グループ・リリーフの適用範囲が拡張され、今後継続的に商業活動に従事していくのであれば、まだ資産を取得していない新しい関連会社にも適用されることになる。
- グループ・リリーフを選択する場合は、CRA へ規定の書類を提出する必要がある。
- また、現行のグループ・リリーフ、あるいは新しいグループ・リリーフを選択した者は、2014 年 12 月 31 日より後に発生した関連会社間の取り引きで、GST/HST の支払い義務が生じた場合には、連帯して支払う義務がある。

C. ジョイント・ベンチャー（JV）と GST/HST

特定の JV に参加している者は、その JV のビジネス活動に関する GST/HST の会計義務を簡素化するための税務上の選択（JV Election）をすることが可能である。

もっと多くの JV の活動および JV 参加者に、簡易化された GST/HST の利点を利用してもらうために、政府は新しい JV Election、および補足的な租税回避防止対策を提案する予定である。これは、JV の活動が主に商業的なものであり、JV 参加者が主に商業活動に携わっている限り、JV 参加者が利用できるようになる。

D. GST/HST 登録に関するコンプライアンスの強化

GST/HST コンプライアンスの強化と CRA が地下経済活動に対処するため、CRA からの GST 登録要求に従わなかった場合には、歳入大臣に、任意に GST/HST の登録をし、GST/HST 番号を指定する権限が与えられる。この対策は、本予算案が立法化されてから適用される。

E. 物品税申告書における虚偽の申告に対しての統一した制裁

物品税申告書における虚偽の申告や申告漏れ、および GST/HST 以外の物品税法における刑法上の罪に対しては、新しく課徴金が適用され、現行の刑法上の罪が修正される。

課徴金は 250C ドル、あるいは支払わなかった税金の 25%のいずれか金額が多い方となる。

修正された刑法上の罪は以下の通りである。

- 略式起訴—罰金は脱税した税金の 50%から 200%となり、最高 2 年の懲役の可能性もある。
- 起訴されて有罪判決となった場合—罰金は脱税した税金の 100%から 200%となり、最高 5 年の懲役の可能性もある。

脱税した金額が定かでない場合の罰金は以下の通りである。

- 略式起訴—1,000C ドルから 25,000C ドル
- 起訴されて有罪判決となった場合—2,000C ドルから 25,000C ドル

この対策は、本予算案が立法化された後に提出された物品税申告書に適用される。

5. その他の改正

A. 関税の改正

他の政府関係機関の役職者の輸入に関する関税ルールと同等のものをカナダ総督にも適用されるように関税法が改正される。それに伴って GST/HST のルールの改定の提案もされる。

B. 海洋石油ガス開発支援

2014 年 5 月 5 日以降に輸入された物品に関し、移動式海洋掘削装置に関する物品税の 20% の最恵国税率は廃止される。

【本報告書作成元プライス・ウォーターハウス・コーパースからの注記】

本書に記載される内容は 2014 年 8 月 5 日時点のものです。法制度、税制度ともに改正が行われることがございますので、最新の情報については専門の会計事務所にご相談ください。

なお、本書の内容についての著作権は、執筆を担当したプライス・ウォーターハウス・コーパース・カナダに帰属します。

プライス・ウォーターハウス・コーパース・カナダ

<http://www.pwc.com/ca/>

<http://www.pwc.com/jp/ja/japan-desk/canada/index.jhtml>(日本語)