

日愛租税条約事件

租税条約の適用を否認されないための方策

木村浩之

弁護士法人 淀屋橋・山上合同
弁護士

■連載にあたって

近時、わが国でも国際税務に関するコーポレートガバナンスの重要性が高まっている(注1)。これは2012年にアマゾン、スターバックス、アップル、グーグルといった米系多国籍企業が欧州において積極的な租税回避をしていることが問題とされ、OECD/G20でBEPSプロジェクトが開始されたこと、その後、「パナマ文書」などによって国際的な租税回避の実態が明らかにされたことなどを背景とする。

伝統的に、日本企業は税務に関するコンプライアンス意識が高いといわれてきた。ところが、国際課税の制度がますます複雑化し、その適用関係について適切に判断することが困難となっている一方で、企業経営者は税をコストと認識し、税負担を適正化し、税引後の利益を高めることで自己資本利益率(ROE)を向上させることが強く求められている。このような状況において、わが国でも国際取引を行う企業が課税庁による課税処分を裁判で争うという事例が増加している。

本連載では、このようにして争われた国際課税をめぐる近時の裁判例のうち、重要と思われるものを毎回1つずつ取り上げる。その上で、裁判例で争われた問題について、その判決の意義を解説するとともに、「もう1つの読み方」として、判決では触れられなかった国際税務に関連する重要な問題を幅広く取り上げ、今後の実務に活かすための解説をするものである。

はじめに

第1回で取り上げる日愛租税条約事件(東京高判平成26年10月29日・税資264号順号12555)は、各国の税制と租税条約を組み合わせて税負担を軽減する行為が、日本の課税庁によって「租税回避」(いずれの国でも課税されない所得を人為的に作出して課税上の空白を生じさせるもの)であるとして問題とされ、租税条約の適用が否認された事例である。

東京高裁の判決では課税庁の主張が斥けられて租税条約の適用が認められ、納税者が勝訴しているが、企業における国際税務に関するコーポレートガバナンスの観点からは、課税庁から否認されるような事態を避けるための方策を講じることが肝要である。

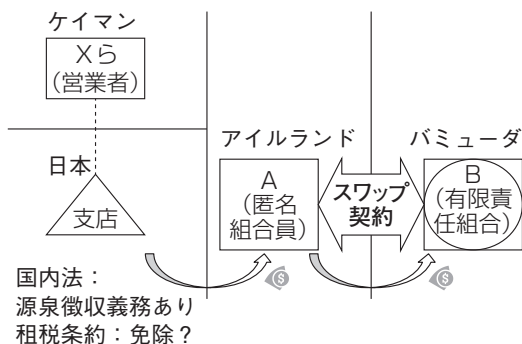
そこで、本稿では、上記事件の分析を通じて、いかなる場合に租税条約の適用が否認されるかについて検討した上で、かかる事態を避けるための方策について検討することにした。

日愛租税条約事件

1 事案の概要

匿名組合契約の営業者であったXら(日本に支店を有するケイマン法人)は、匿名組合員A(アイルランド法人)に対して、同契約に基づく利益の分配をした(次頁図表参照)(注2)。この分配金の支払につき、国内法上は源泉徴収

【図表】 本件のスワップ契約スキーム



が必要になる（所法212①）が、Aが日愛租税条約23条（その他所得条項）に基づき源泉所得税の免除を受けるための届出書を提出していたことから、Xらは源泉徴収をしなかった。

これに対して、課税庁は、同条約の適用はないものとしてXらに源泉所得税の納税告知処分をした。

2 問題の所在

ここでの問題は、Aは匿名組合員として分配金を受領する権利を有していたものの、いわゆるタックス・ヘイブンであるバミューダにおいて組成された有限責任組合であるBとの間でスワップ契約を締結しており、Aが受領する分配金の99%をBに支払うことが義務づけられていたことである。Bが分配金の受領者であれば、当然、日愛租税条約の適用はない。また、分配金を原資としてAからBに支払われる金員（つまり分配金の99%）はアイルランドやバミューダでは課税されず、残りの1%がアイルランドで課税されるにすぎない。

3 課税庁による否認

このようなことから、課税庁は、主位的主張として、①分配金の99%はBに帰属するものであり、したがって租税条約の適用がないこと（所得の帰属についての事実認定による否認）、予備的主張として、②本件は租税回避を目的とし

た租税条約の濫用であり、したがって租税条約の適用がないこと（租税条約の適用についての解釈による否認）を主張した。

II 判決の分析

1 裁判所の判断

裁判所（東京高裁）は、課税庁によるいずれの主張も認めなかった。①事実認定による否認については、所得の人的な帰属関係を判断するにあたって、スワップ契約によってもAが匿名組合契約上の匿名組合員として分配金を請求する権利を有するという法律関係を変更するものではないことを理由に、課税庁の主張を斥けた。また、②解釈による否認については、租税法律主義（憲法84）に基づき、租税条約の適用を否認するためには明文の規定を要することを理由に、課税庁の主張を斥けた。

2 所得の帰属

裁判所は、所得の人的帰属につき、経済的な実質関係ではなく法律関係に基づいた判断をしており、そのことは実質帰属者課税（実質所得者課税）の原則に関する通説的な見解である法律的帰属説（注3）と整合的であり、正当と思われる。ただし、本件の特殊性として、スワップ契約をどうみるかは問題である。

例えば、問屋契約（商法551）を例にすれば、受託者である問屋が委託者のために第三者に商品販売する場合、当該第三者との間の対外的な法律関係では問屋が商品販売の代金を収受する権利を有する（商法552①）が、問屋と委託者との間の内部的な法律関係では代理の規定が準用され（商法552②）、問屋が収受すべき代金に係る権利関係は特別の権利移転行為なくして委託者に移転し、委託者は問屋に対して代金の引渡しを請求できる。かかる法的実質に照らせば、商品販売から生じる所得につき、問屋は単

なる名義人であって法的な帰属は委託者にあるという(注4)。

これと同様に、B(≒委託者)がA(≒問屋)との間のスワップ契約に基づいて分配金の引渡しを請求する権利を有するのであれば、当該分配金に係る所得については、Aは単なる名義人であって法的な帰属はBにあるとも考えられる。

それでも、問屋契約ではその性質上外部的な法律関係と内部的な法律関係が不可分的に生じる(注5)のに対して、本件は匿名組合契約とスワップ契約という異なる性質の契約を組み合わせたにすぎず、これを問屋契約と同様に扱うことはできないであろう。性質上可分である複数の契約を結合して所得の法的な帰属関係を考えることは、もはや法律的帰属説の枠組みを超えらると思われるのである。

3 明文に規定のない否認

裁判所は、明文に規定のない租税条約の解釈による否認を認めなかった。この点、日本では、憲法84条に由来する租税法律主義が厳格に適用されており、課税要件は明確でなければならず、明文に規定のない否認は一般に困難であると解される。また、課税庁がその根拠として挙げるOECDモデル租税条約(以下、「モデル条約」という)コメンタリー1条パラグラフ59(2017年改正前のパラグラフ9.3)の内容も一般論であって、異なる法体系を有する各国の裁判所がそれぞれの憲法と整合的に租税条約を解釈することを否定するものではもちろんない。

他方で、明文の規定がなくても、租税条約は納税者に課税の減免という恩恵的な権利を付与するものであり、その権利行使に当然に内在する制約として、権利濫用の場合に適用が否定されることがある(注6)。すなわち、租税法律主義の下でも、ある規定によって一定の権利(課税減免請求権)を付与された納税者が当該規定の目的に反して当該権利を行使する場合、それを否定する法理論として権利の濫用

を観念しうる(注7)ところ、租税条約が納税者に一種の課税減免請求権を付与するものとみれば、租税条約の濫用はかかる権利の濫用と観念でき、その適用を否認する余地もあると思われるのである。上記コメンタリーはかかる解釈を許容するものと解される。

難しい問題であるが、予測可能性という観点からは、権利濫用であることが明白である例外的な場合を除き、明文の規定なくして租税条約の適用を否認することはできないと解しておきたい。



III 隠された問題

1 適用条項

本件では、日愛租税条約23条(その他所得条項)の適用の有無が争われているが、その点は本来疑問である。同条項は居住地国(アイルランド)に排他的な課税権を認めるものであり、同条項が適用されれば、分配金について日本で課税は免除されるという結論になる。

ところが、その他所得条項は、その名称が示すとおり、租税条約が定める他の所得条項がいずれも適用されない所得を最後に包摂する規定である。分配金に適用される所得条項が他に存在する場合、その他所得条項の適用はない。詳細は別稿に譲るが、結論として、匿名組合契約に基づく分配金については、個別の租税条約に特別の定めがない限り、利子所得条項が適用されると考えられる。

本件でも日愛租税条約12条(利子所得条項)が適用されると考えた場合、日本は分配金について10%の限度で課税することが認められることになる。

2 受益者要件

一般の租税条約では、配当、利子、使用料の各所得につき、源泉地国で課税の減免という恩

恵を享受するためには、当該所得の受領者のみならず、「受益者」が相手国の居住者である必要がある。これを受益者要件^(注8)といい、中間者を介在させることで租税条約の恩恵を享受しようという導管取引に対して租税条約の適用を否認するものとして機能する(ただし、日愛租税条約では、かかる受益者要件についての明文の規定を欠く)。

ここでいう受益者とは、所得の法的な帰属主体である受領者とは区別され、当該所得を自由に処分する権能を有する者をいうものと解されている。そこで、本件のようなケースでは、Aは法的な観点から所得の受領者であるといえるものの、その99%をそのままBに支払うことが法的に義務づけられている以上は、これを自由に処分する権能を有しておらず、その受益者ではないと考えられる。そうすると、受益者要件が適用される場合、利子所得条項の恩恵を享受することもできず、国内法に基づく課税がなされることになる。

IV

租税条約の適用否認規定

1 近時の傾向

近時に締結され、又は改正された実際の租税条約では、より一般的に租税条約の適用を否認するための明文の規定として、後述する特典制限(LOB)条項や主要目的テスト(PPT)による特典否認条項が置かれているものがある。そのほか、特定の所得条項において個別の適用否認規定が置かれていることもある。

この点、BEPSプロジェクトを受けて2017年にモデル条約が改正されており、モデル条約をベースとする今後の租税条約には、LOB条項かPPTによる特典否認条項の少なくとも1つが導入されることになる。

さらに、より迅速かつ効率的に、3,000を超える既存の租税条約にこれらの条項を

導入するために多数国間で締結されたのがBEPS防止措置実施条約である。これによって既存の租税条約にも適用否認規定が導入されることになる(日愛租税条約でもPPTによる特典否認条項が導入される予定である)。

租税条約の適用について検討する上では、今後、適用否認規定の有無、内容及びその適用要件を検討することがいっそう重要となる。

2 特典制限(LOB)条項

LOB条項は、課税の減免という租税条約の恩恵(特典)が与えられる者を一定の適格性を有する居住者(個人、上場会社、これらに50%以上保有される法人など)に限る。その上で、例外として、非適格者であっても、その者が居住地国で能動的な事業を行っている場合には、一定の要件の下で特典が認められる。また、法人の場合、その株主構成によっては特典が認められうる。適用対象となる租税条約にLOB条項が置かれている場合、これらの要件を1つひとつ検討することが必要である。

3 PPTによる特典否認条項

PPTによる特典否認条項は、①取引の主たる目的の1つが租税条約の恩恵を享受することであり、かつ、②その恩恵を享受させることが租税条約の趣旨目的に反すると認められる場合、その恩恵を与えないものとする。租税条約の恩恵を享受することを主たる目的の1つとする取引(本件のような取引はこれに該当する)について、具体的な事実関係に照らして経済的な実体を伴わない人為的なものと認められる場合(例えば、ペーパーのみでの取引である場合)、その恩恵を享受させることは租税条約の趣旨目的に反するものとして租税条約の適用が否認されることになる。適用対象となる租税条約にPPTによる特典否認条項が置かれている場合、具体的な事案に即してその適用可能性を検討することが必要である。



まとめ

1 租税条約の適用が否認される場合

以上をまとめると、租税条約の適用が否認されるのは、次のような場合である。

- ・ 配当、利子、使用料の各所得につき、自由に処分する権能を有しておらず、受益者要件が否定される場合
- ・ LOB条項において居住者としての適格性を有しておらず、例外要件も満たさない場合
- ・ 経済的な実体を伴わない人為的な取引がなされたものとみられ、PPTによる特典否認条項が適用される場合
- ・ 特定の所得条項における個別の適用否認条項が適用される場合
- ・ (租税条約に適用否認条項がない場合でも) 源泉地国の法解釈によって租税条約の濫用を理由としてその適用が否認される場合

2 適用を否認されないための方策

現在、各国における国際課税の潮流はBEPS対抗であり、租税条約には明文の否認規定が整備されることになる。ある取引が租税回避行為であるとして課税庁が否認規定を適用しようとするリスクはこれまで以上に高くなる。中でも、経済的な実体の伴わない人為的な取引については否認されるリスクが高いといえる。

そこで、今後、租税条約の適用を否認されないための方策としては、以下の点に留意することが肝要である。

- ① 個別の租税条約における否認規定の有無、内容及び適用要件を検討すること

- ② 適切な経済的な実体として取引に必要な物的資源(事業所、資産、設備等)や人的資源(役員、従業員等)を備えること

(注1) 新聞報道例として、「租税回避の批判に備え、税務の透明性を明文化」日経新聞電子版(2018年2月28日付)参照。

(注2) 事案の概要につき、片山直子「匿名組合員への利益の分配に係る源泉徴収義務の有無が争われた事例」『新・判例解説Watch(法学セミナー増刊)』18号229頁参照。

(注3) 金子宏『租税法〔第22版〕』(弘文堂、2017年)171頁、清永敬次『税法〔新装版〕』(ミネルヴァ書房、2013年)72頁など参照。

(注4) この点、消費税法基本通達10-1-12も、委託者が資産の譲渡等の主体とみる。同様の一般論を示したものとして、大阪地判平成25年6月18日・税資263号順号12235参照。

(注5) 同様の例として、信託契約も挙げられる。もっとも、信託の場合はその課税関係を明確にするための特別の規定がある(所法13、法法12参照)。

(注6) 外国税額控除余裕枠事件(最判平成17年12月19日・民集59巻10号2964頁)参照。

(注7) 谷口勢津夫『租税回避論』(清文社、2014年)15頁参照。

(注8) 拙著『租税条約入門一条文の読み方から適用まで』(中央経済社、2017年)93頁参照。

[Profile]

木村 浩之(きむら ひろゆき)

弁護士法人 淀屋橋・山上合同 弁護士

2005年東大法卒、09年国税庁(法人課税課源泉国際係長)退官後、10年弁護士登録。16年ライデン大学国際租税センター上級課程修了後、オランダの法律事務所とシンガポールの会計事務所にて国際税務プランニングに従事。法律家として税務助言を行う。著書に『租税条約入門一条文の読み方から適用まで』(中央経済社、2017年)など。