

12月19日一角塾研究会レジュメ

合意を基底とする四層構造 村井 正

I なぜこれを取り上げるのか

ローンスタースタ事件の控訴審を読むと新たに予備的主張が追加され、その点が今後国際課税の問題を考える際に不可避の重要論点を内包していることに気づき、論点整理の必要を認識。

四層とは、契約、国内租税法、二国間租税条約、BEPS 防止措置実施条約（多辺条約一以下 MLI と略称）。現行の租税条約に MLI が上乘せされることにより、条約解釈に与えるインパクトが大きいことに照らし、取り上げることにした。

四層は、いずれも合意をベースとし、今後の国際課税の問題は、四層構造の中で解釈適用される。→pacta sunt servanda

II ローンスタースタ事件の概要

○ローンスタースタ事件（東京高判平成26年10月29日）

- ・日愛租税条約23条（明文規定なき所得は・・・他方の締約国のみ課税）
- ・裁判所は文言を形式的に読む一否認の明文の根拠がなければ、特典の制限は困難
- ・PPTを織り込めば別の判断？

ローンスタースタ事件自体は、ローンスタースタ・グループ傘下の事業体がプレイヤーとして登場し、プレイヤー間で出資持分譲渡契約、借入れ契約、スワップ契約等をひんぱんに行う投資スキームを構成しつつ、最終的には、匿名組合というパススルー・ビークルを介して、出資者たる匿名組合員に利益分配金を払う。利益分配金の1%がアイルランドの組合員であり、99%がバーミューダの組合員であり、前者には日愛租税条約23条が適用される結果、課税されず、後者はタックス・ヘイブンのため課税されず、利益分配金を払う日本の営業者も源泉徴収義務を負担せず、原告の請求は認容された（東京地判）。その結果、日本、アイルランド、バミューダのいずれの国でも租税を払わないことになった。

本報告で取り上げるのは、控訴審で税務当局が新たに追加した予備的主張との関連である。

○租税条約の補的手段として、日愛租税条約の解釈の際にOECDモデル条約（2010年版）のコメントリーを参照すべき。

1条のコメントリーの7. パラ、8パラ、9パラ、9. 3パラ、9. 4パラ、21パラ、21. 4パラ

○控訴審は、コメントリーは法的拘束力なしとして、日愛23条を適用。

III MLI導入に伴う四層構造とMLIの問題点

国会で承認（2018年5月18日）

- ・多国間で迅速に協調して実施
- ・既存租税条約のネットワークのそれぞれについて二国間で再交渉の手間をかけず、多国間で合意された変更内容を一挙に実現

Cf 合衆国上院でのポール・サーバンス上院議員の発言に対するクラウス・フォーゲルのコメント（村井 正編『国際シンポジウム 国際租税秩序の構築』関西大学法学研究所 1995年のクラウス・フォーゲル「国際法及び憲法の下でのタックス・トリーティー・オーバーライドドイツの経験」76-77頁

- ・2019年1月1日から二国間条約の一部が修正
- ・「租税回避を通じた非課税または租税の軽減の機会を生じさせない」の前文明記→目的の修正

・署名・批准した相手国との間で留保なく採択した条項についてのみ二国間条約に上書き修正

・財務省ウェブサイト 例えは BEPS 多数国条約と日愛租税条約に係る統合条文として上書き修正の詳細を公表

- ・G20のうち、米、伯が不参加は懸念。米は、議論に積極的に参加しながら、二国主義をとるためMLIに不参加。

○MLIの解釈—他国の解釈、判例の参照（解釈の補的手段—ウィーン32）。WTOのパネル類似のもの不存在。超国家的な裁断機関の不存在

・日本ガイドント事件で欧州の匿名組合出資者についてのPE認定例を紹介すれど、独自の判断

- ・源泉地国の課税権を回復する方向 Cf UNモデル12A条（技術的役務の対価）
- ・同じ規定、同じ文言に関する各国の行政判断、裁判の判断の齟齬をいかに解消するか。

・条約の対象外のユニラテラルな課税立法の増加—迂回利益税（英）、デジタル経済課税によるMLIへ水を差す動き

○PPT（7条1項）「当該特典を直接または間接に得ることとなる仕組み又は取引の主たる目的の一つであったと判断することが妥当である場合・・・当該特典は、与えられない」

- ・但し目的適合性につき立証すれば、PPTの適用除外。

- ・ 2013年ごろから米多国籍企業、無形資産を収益源とするIT系（アマゾン他）が濫用
 - ・ ネットワークの「鎖」の中の「弱い輪」（ルーズな租税条約による特典供与）を失くす
 - ・ PPT vs LOBのオプションから選択—欧州 対 米国（11月のIFAカンクンでの議論—半々） どちらかのオプション。アーティフィシヤルな濫用的取引を見逃すべきでないというミニマムスタンダードとしての強い合意。
 - ・ 特典（benefit）—コメンタリー・パラ175 源泉徴収の免除、税率の軽減。条約上の特典は宝の山であり、取引を特典享受に適合するようにコンバート。
- モデル29条のコメントリのパラ182—13の設例。特典否認例は3例。
- A 事例→支払い配当につき源泉徴収免除の条約のある国の金融機関に配当受領権を譲渡。受領権譲渡に商業上の合理性があれば、条約の趣旨に合致（情報の非対称性から納税者の立証困難）
- PPTについては、OECD コメントリと日本とで認識の差→コメントリは確認規定、日本は創設規定と認識。
- ・ 源泉徴収義務者は、PPTのため重い負担。税額を納付しても受給者から返済できるか
- ミニマムスタンダードとして PPT をいれないと日本のような GAAR のない国は、ミニマムスタンダードをクリアできないと国際社会は日本を見ている。