

そこが知りたい！

## 国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 租税条約等の濫用防止の動向 – ペーパーカンパニーを利用した租税回避を防止する EU 指令案を中心として –

欧州委員会は、2021年12月22日に「ペーパーカンパニーを利用した租税回避を防止する指令案」(Proposal for Council Directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU)を発表しました。本指令案は、欧州租税回避防止指令 (Anti-Tax Avoidance Directive : ATAD) の第三弾となりますので、ATAD 3と呼ばれています。

指令案では、報告基準に該当する企業に対し、法人所得申告書において実体報告をすることが、原則として義務化されます。実体報告の結果、税務当局に最低限の実体 (minimum substance) がないと推定された場合には、反証の機会は与えられますが、反証が不十分な場合、又は反証を行わない場合には、最低限の実体がないとされ、租税条約、EU法に基づく二重課税回避措置 (EU指令) 等の適用が否認されることとなります。

なお、欧州議会 (European Parliament : EP) は、指令案につき、2023年1月17日付けでより厳格な内容に変更した上で了承し、EU閣僚理事会へ提出しています。指令案がEU閣僚理事会において全会一致で承認されれば、各EU加盟国は2023年6月30日までに国内法制化し、2024年1月1日までに施行しなければならないこととされています。このスケジュールで施行された場合、各企業の実体は2022年及び2023年の状況に基づき判定することになると考えられます。

### 報告基準

以下の報告基準の一つでも該当している場合、当該企業は法人所得申告に際してその実体につき報告義務が生じます。

#### 1. 受動的収入に係る報告基準

過去2課税事業年度の収入の75%以上 (EP案では65%以上) が下記の受動的収入である場合、該当します。

- i) 金利
- ii) 使用料
- iii) 配当、株式売却益
- iv) ファイナンシャルリースからの収入
- v) 不動産収入
- vi) 簿価1百万ユーロ以上で私的な目的で保有している現金、株式又は証券以外の動産からの収入
- vii) 保険・銀行業等の金融活動からの収入
- viii) (自己でサービスを提供せず) 関連企業に委託したサービスから生ずる収入

#### 2. クロスボーダー取引に係る報告基準

次のいずれかに該当するクロスボーダー取引を行っている場合、該当します。

- i) 収入に係る基準のv) 不動産収入、vi) 簿価1百万ユーロ以上で私的な目的で保有している現金、株式又は証券以外の動産からの収入、に係る資産の60%以上 (EP案では55%以上) が、過去2課税事業年度の間、当該企業が所在する加盟国外に所在していること
- ii) 受動的収入に係る基準に該当する収入の60%以上 (EP案では55%) が、クロスボーダー取引により稼得されているか、クロスボーダー取引により支払われていること

### 3. 管理・経營業務に係る報告基準

過去2課税事業年度において、日常業務管理および重要機能に係る意思決定を外部委託している場合、該当します。

#### 実体報告

上記の報告基準の一つでも該当している場合、当該企業は法人所得申告に際して以下の実体に係る事項を報告し、それらを証明する補足資料を提出しなければなりません。

- a) 所在するEU加盟国に自社の施設を所有している、または独占的に使用できる施設を有している。
- b) EU内に1つ以上の有効な銀行口座を持っている。
- c) 以下の(i)又は(ii)のうちいずれかに該当する。
  - (i) 1人以上の取締役が以下のすべてに該当していること
    - (1) 所在する加盟国の税務上の居住者であるか、業務に支障がない程度の距離の近隣国に居住している。
    - (2) 当該企業の受動的収入を稼得するための活動について意思決定をする能力及び権限を有している。
    - (3) 当該企業の受動的収入を稼得するための活動に係る権限を能動的、独立的、かつ日常的に行っている。
    - (4) 非関連企業の従業員ではなく、かつ非関連企業の実務取締役ではない。
  - (ii) (フルタイム) 従業員の過半数が、当該企業の所在する加盟国の税務上の居住者であるか、その業務を適正に遂行できる近隣国に居住していて、その企業の収入を生む活動に従事する能力を有している。

以上の指標をすべて満たす場合には、最低限の実体を持つと推定されます。一方、指標の一つでも満たせない場合、または補足資料が不十分な場合には、最低限の実体を持たないと推定されます。ただし、その場合でも反証の機会が与えられます。

#### 最低限の実体を持たないとされた場合

最低限の実体を持たないとされた企業 (shell entity : シェル・エンティティ) については、(配当源泉税を免除する) 親子会社間配当EU指令、(利息・使用料源泉税を免除する) 関連会社間利息/使用料EU指令、及び租税条約の適用による様々な優遇措置が適用できないこととなります。すなわち、シェル・エンティティが取引に介在する場合、そのシェル・エンティティがないものとして、支払者とシェル・エンティティの株主との間で各指令及び租税条約を適用することとされます。ただし、この取扱いはすべてのエンティティがEU所在のエンティティであることが前提で、そうでない場合には異なる課税関係が生じる可能性があることにご留意ください。

具体的な手続きとしては、当該シェル・エンティティが所在するEU加盟国における税務当局は、シェル・エンティティに居住者証明書を発行しない、又はEU指令及び租税条約の適用による恩典を享受する資格がないことを明らかにした上で居住者証明書を発行することとなります。

#### 日本企業及び国際税務実務への影響

日本企業は多くの場合、持株、財務、知財管理その他の機能を有する地域統括会社を欧州に有しているとされています。本件EU指令が施行された場合、地域統括会社に十分な実体がないとされると、EU域内及びEU域外から当該地域統括会社に対して支払われる配当、利子、使用料に係る源泉税につきEU指令、租税条約等の減免措置が受けられず、支払者の居住国の国内法による源泉税率により課税される恐れがあります。

一方、BEPS（税源浸食・利益移転）プロジェクトの第一フェーズにおける行動計画6の「租税条約濫用防止」規定の実施により、いわゆる BEPS 防止措置実施条約において第7条の主要目的テストが導入されています。同条約はかなりの数が既に批准され発効しています。第7条は取引等の主要な目的が租税条約の利用である場合には、租税条約の特典を否認するという主観的な判断を要するものであるため、実務上その運用は非常に困難なものとなっています。しかしながら、今後各国税務当局もこの規定による租税条約特典の否認を試みるものとなることが予想されます。それに反して、ATAD3の規定はEU各国において適用されるべきものですが、具体的な基準を租税条約の適用の判定基準としているため、BEPS 防止措置実施条約の主要目的テストの直接的な基準とはなりません。実務の参考になる一つの基準と考えられます。

### **お見逃しなく！**

本件ニュースレターにて紹介した ATAD3 の規定は EU において導入される方向で検討されていると考えられます。そうであるとすると、日系企業の EU 所在の子会社の実体については、2022 年及び 2023 年の状況に基づき判定することとされる可能性があります。そのため、EU 所在の子会社の実体につき、調査を開始し、適宜実体を整える必要があると思われます。また、約 140 か国が参加する BEPS 包摂的枠組みで採択されている BEPS 防止措置実施条約の批准・施行が進んでいる状況を鑑みると、EU 以外の子会社の実体についても総点検し、適宜実体を整えるべきであると思われます。