

キャロリン・ドクロ「加盟国の異なる租税法を利用した濫用に対抗するためのルールを調和させる EU の野心」

Caroline Docclo, The European Union's Ambition to Harmonize Rules to Counter the Abuse of Member States' Disparate Tax Legislations, Bulletin for International Taxation, Volume 71, No 7 (2017)

遠藤 努 (長島・大野・常松法律事務所)

欧州理事会は、2016年7月12日に、OECD/G20による「税源浸食と利益移転」(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting) プロジェクトをEUの加盟国が個別に実施することによって生じるヨーロッパ単一市場の分断化を回避するため、租税回避対策指令(2016/1164)(Anti-Tax Avoidance Directive)(以下、「ATAD」))を採択した。

加盟国は、原則として、2018年12月31日までに、ATADに定められたルールを国内法に反映させ、2019年1月1日からそれを適用しなければならない(11条1項)。ただし、例外的な経過措置がいくつか規定されている。

ATADは、少なくとも1の加盟国で法人税を課される納税者に適用される(1条)。第三国の居住者である法人の恒久的施設(PE)についても、加盟国で法人税を課される限り、納税者に含まれる。

ATADは、租税回避防止措置として、(1)利子控除制限、(2)出国税、(3)タックス・ヘイブン対策税制、(4)一般的租税回避否認規定及び(5)ハイブリッド・ミスマッチの5つを定めている。なお、ハイブリッド・ミスマッチに関するルールについては、2016年10月25日に、新しい提案(ATAD2)が欧州委員会によってされたため、本論文では扱われていない。

(1) 利子控除制限

企業グループによるグループ法人間の利益の移転を阻止するため、ATADは、法人の利子控除を一定限度制限している。具体的には、ネットの借入利子の金額は、納税者のEBITDAの30%の限度で控除が認められる(4条1項)。加盟国は、控除できなかった利子について、3年間の繰戻し及び期間制限のない繰越しを認めることができる(4条6項)。また、加盟国は、納税者の資本・総資産比率が、納税者の属する企業グループの当該比率以上の場合、ネットの借入利子の全額の控除を認めることができ、また企業グループ全体のEBITDAに対するネットの借入利子の金額の割合まで納税者の利子控除を認めることができる(4条5項)。

(2) 出国税

加盟国は、資産が海外に移転する際に、自国内で創出された当該資産の価値(キャピタル・ゲイン)に対して、出国税を課さなければならない。なお、日本の国外転出時課税(いわゆる出国税)が個人に対する課税であるのとは異なり、ATADが定める出国税は、国境を超えた資産の移

転に関して法人に対して課される税である。出国税の税率については、ATAD に最低税率が定められておらず、加盟国は自由に定めることができる。

出国税の対象となる資産の移転は、①本店から他の加盟国又は第三国の PE への移転、②PE から他の加盟国又は第三国の本店又は PE への移転、③税務上の居住者たる地位の移転、④加盟国の PE によって営まれている事業の他の加盟国又は第三国への移転であり、いずれについても、資産の移転元の加盟国が当該資産に対する課税権を失う場合に限られる(5条1項)。なお、出国税は、資産の移転にもかかわらず、納税者が資産の所有者であり続ける場合に限り課されるものであって、例えば関連会社間での資産の移転には課されない。

(3) タックス・ヘイブン対策税制

加盟国は、被支配外国法人が外国の軽課税の制度から利益を得ているとみなされる場合、当該被支配外国法人の所得を、当該被支配外国法人を支配している納税者の所得に合算しなければならない。

被支配外国法人とは、その利益が納税者の加盟国において課税されない法人又は PE であり、①法人については、納税者が直接又は間接に 50%を超える持分を有していること、②被支配外国法人が実際に支払う法人税が、加盟国において課税されると仮定した場合の法人税の 50%を下回ることという条件を満たすものである(7条1項)。

合算対象所得については、①分配されていない一定の受動的所得、又は②実態のない取り決めから生じた分配されていない所得のどちらかを加盟国が選択できるとされている。ただし、①の場合、被支配外国法人が実質的な経済活動を営んでいる場合にはタックス・ヘイブン対策税制は適用されない(7条2項)。

タックス・ヘイブン合算税制による課税と、①被支配外国法人による配当に対する課税(8条5項)、②被支配外国法人の持分を譲渡した場合の譲渡益に対する課税(8条6項)、③被支配法人が支払った法人税(8条7項)との間の二重課税をそれぞれ回避するための規定が設けられている。

(4) 一般的租税回避否認規定

一般的租税回避否認規定は、親子会社指令などヨーロッパにおける他の指令にもすでに定められているが、国内のケース及びクロス・ボーダーのケースを統一的な方法でカバーするため、ATAD において新たに一般的租税回避否認規定が定められた。

加盟国は、適用される租税法の趣旨又は目的に反する租税上の有利な取り扱いを受けることを主要な目的又は主要な目的の一つとして行われた実態のない取決め又は一連の取決めは、法人税額の計算上、無視しなければならない(6条1項)。実態のない取決めか否かは、金融活動を含めた、全ての正当な経済的理由を考慮して決定される。

これまで、EU 加盟国において、投資先としての魅力を高めるために、あえて租税回避防止措置を国内法に規定しない例が散見された。例えば、オランダやベルギー等多数の加盟国は、タックス・ヘイブン対策税制を有していなかったため、租税回避に利用されることが少なくなかった。しかし、2019年1月1日以降は、全ての加盟国において、ATAD に規定された租税回避防

止措置が国内法に規定され、適用されることになる。このことによって、ヨーロッパで事業を展開する日本の企業の投資ストラクチャーや取引は少なからぬ影響を受けると考えられる。ATADに従った国内法が施行された以降も既存の投資ストラクチャーや取引を維持することができるか再検討するとともに、新規案件についてはこの法改正を踏まえたスキームの検討が必要であろう。

ATAD の条文（英語）については、以下のリンク先を参照されたい。

http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG&toc=OJ:L:2016:193:TOC