

租税条約における PPT 条項の意義と課題
—英国 Burlington 事件審判所判決(2022年8月)を検討して—

1 事案の概要

2022年の英国 Burlington 事件審判所判決では、アイルランド法人の Burlington Loan Management DAC(以下「BLM社」)は、倒産法制度の下で英国法人の Lehman Brothers International Europe(以下「LIBIE社」)から支払われた利子(以下「本件利子」)につき20%の源泉所得税が課された。そこで、BLM社は、英国・アイルランド共和国間の租税条約(以下「英愛条約」)第12条第1項の規定に基づき、本件利子に係る源泉所得税が免除されると主張して、その還付を請求した。これに対し、HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS(以下「HMRC」)は、英愛条約第12条5項を根拠として還付請求を認めなかったことから、BLM社がこれを不服として出訴した事案である。

英愛条約第12条5項では、「本条の規定は、利子が支払われる債権債務の設定または譲渡に関係する者が、その設定または譲渡によって本条の特典を享受することを主要目的または主要目的の一つ(the main purpose or one of the main purposes)とした場合には、適用されない」と規定しており、本件は、BLM社が本件利子を受領する権利をケイマン諸島の SAAD Investments Company Ltd(以下「SICL社」)から譲り受けた取引が、英愛条約第12条第1項に規定するその特典を享受することを「主要目的または主要目的の一つ」として行われたかどうかが問われた。結論として、本判決は請求を認容した。

2 検討

主要目的テスト(Principal Purpose Test : PPT条項)は、2017年に租税条約の一般的濫用防止条項として OECD モデル租税条約第29条(9)に導入された。PPT条項は、納税者が行った行為の主要な目的の一つが租税条約上の特典(benefit)を得ることであった場合、税務当局はその特典を享受することを否定しようとするものであり、多国籍企業による税源浸食と利益移転(BEPS)に対処するための措置の一つであるとされる。PPT条項の要件であるいわゆる主要目的テストは、その規定ぶりが一般的・包括的であることから適用要件が曖昧で不正確であるといった解釈上の問題が指摘されていた。

英国では、上記 PPT 条項とは由来の異なる「主要目的テスト(Main Purpose Test : MPT)」が1991年の租税条約において採用されたが、以来、その解釈上の問題が裁判において争われることはなかった。しかし、2022年の英国の Burlington 事件審判所判決において初めて「主要目的または主要目的の一つ」とはどのような意義を有するのかなどが明らかにされた。そこで、本判決を手掛かりとして、OECD モデル租税条約における PPT 条項の解釈・適用の問題について考察することにしたい。

金融税制部会報告その2

- 1 報告日時：9月2日（土）第4セッション（午後4時～午後4時30分）
- 2 報告者：日本大学大学院法務研究科客員教授 今村隆
- 3 テーマ：LOB条項の適用と二重課税の排除 — Aozora GMACInvestment 事件第2段階審判所判決を検討して

4 報告の概要

(1) 問題の所在

英米租税条約は、利子免税を規定しているが、利子の受領者がLOB条項の適用で非適格者とされて源泉課税をされた場合に、受領者の居住地国で外国税額控除の対象となるかが問題となる。

わが国のあおぞら銀行（Aozora Bank Ltd.、以下「Aozora Japan」という。）の英国子会社 Aozora GMACInvestment Ltd.（以下「Aozora UK」という）がその米国の子会社 Aozora Investmen Inc.（以下「Aozora US」という。）に貸し付けた利子が問題となった2022年の Aozora GMACInvestment 事件第2段階審判所判決を検討する。

(2) 事案の概要

これは、Aozora UK が Aozora US に2億1700万ドルを12%の固定金利で貸し付けたが、Aozora US がその利子の支払いに当たり米国の源泉所得税を控除して支払ったとの事案である。Aozora UK が、米国の IRS に対して英米租税条約11条において利子免税となっていることから還付請求をしたものの、英米租税条約23条のLOB条項の適用上「適格者」でないとして還付請求を拒否された、

そこで、今度は、Aozora UK が英国の HMRC に対し、米国の源泉所得税を英国法人税法（ICTA）709条に基づき控除できるとして、法人税額ゼロとする申告書を提出したが、HMRCにおいて、英米租税条約23条が英国法人税法703A条3項で709条が制限されている場合に当たるとして、709条による控除を認めずに法人税の更正処分をした。そこで、703A条3項の適用により、外税控除が制限されるかが問題となった。第1段階審判所は、英米租税条約23条が英国法人税法703A条3項で規定している場合に当たらないとして、納税者勝訴とした、第2段階審判所は、第1段階審判所の判断を是認して、HMRCの控訴を棄却した。

(3) 検討

LOB条項の適用を受けて租税条約上の特典を否定された場合に相手国においてどのように取り扱うかは、租税条約の解釈において重要な問題である。LOB条項の趣旨や租税条約における二重課税排除の趣旨が問題となり、さらには、租税条約における二重課税排除の規定と国内法の二重課税排除の規定の関係が問題となる。

本報告では、筆者のこれまでのLOB条項や二重課税排除の規定についての研究を踏まえ、新たな問題として検討することとしたい。この問題は、わが国も米国を始め多くの国とLOB条項を締結していることからわが国の租税条約の解釈についても多くのインプリケーションがあると考えており、このような観点でも検討することとしたい。