

ロシア連邦税務庁が 受益者判定基準を発表 今後厳格化されるか？

EY税理士法人アラートライブラリー

EY税理士法人が発行したすべてアラートは、下記サイトからご覧になれます。

<https://www.eytax.jp/tax-library/newsletters/index.html>

背景

ロシア連邦税務庁(Federal Tax Service of Russia、以下「FTS」)は、2018年4月28日付で「受益者の概念をめぐる税務係争の決着についての税務執行の取り扱いについて」(No. CA-4-9/8285、以下「2018年通達」)を公表しました。

この通達は、2017年5月17日付のFTS通達(No.CA-4-7/9270、以下「2017年通達」)でロシア連邦税務庁が規定したアプローチをさらに進展させたものです。

変更事項

1. 起業家活動の判断基準

2017年通達は、主に租税条約の解釈に焦点を当てており、特に「受益者」概念をめぐる租税係争の決着にOECDモデル条約の解説(コメンタリー)を適用すべきかどうかを解説しています。

受益者の属性分析は、基本的には税務当局が評価すべき一般的な基準(取締役による独立した意思決定、所得からの経済的便益の獲得、資産に関連する商業リスクへのエクスポージャー)を列挙することに限定されていました。

FTSは、収入を他者に支払う義務があるかどうか、定期的にパススルー支払いが行われているかどうかなどの側面に特に重点を置いていました。事業の遂行を受益者適格基準の一つの指標として形式的に記載されていますが、詳細な分析はされていませんでした。

2018年通達では、外国企業の財務活動及び営業活動、並びにこれらの活動を分析する必要性に焦点を移しています。つまり、受益者かどうかの判断は、企業が収益を享受する権限を有しているかというよりは、導管企業であるかどうかを主に考えるべきであると示唆しています。

個別の事業単位として独立運営されていないことが導管会社の大きな特徴であるというのがFTSの見解です。

以下の指標により外国企業が独立して事業を行っているかどうか判断されます。

- ▶ 利益を受け取る外国法人の収入減が、主にロシア源泉所得で構成されていること
- ▶ 企業の主たる事業は、株主又は他のグループ会社に収入を支払うこと
- ▶ 企業の唯一の事業は配当金の受領であること
- ▶ 企業は、通常の業務過程で支払うような典型的な支払いを行わない、又は営業費用の金額がわずか、企業の設立国の規制要件を遵守するための管理費のみを支払っていること

外国企業が事業活動に従事していることを証明するには、納税者が提供したそれぞれの証拠書類が以下を証明していなければなりません。

- ▶ 企業は独立した事業として運営されていること
 - ▶ 企業が生み出す収益は、外国でプロフィットセンターを創出するために使われること
- 又は、
- ▶ 稼得した収入は、ロシアへの外国資本投資を誘致するために使用されること

対照的に、以下は独立事業として営業している証拠としては認められません。

- ▶ グループ会社とその関連会社の投資及び資金調達のみからなる活動
- ▶ 他の種類の活動を模倣する以下のような取引
 - ▶ 持分の取得 —— 外国企業が被買収企業に関与しておらず、被買収企業自体が実際に事業を行っておらず、買収者の営業利益を生み出さない場合
 - ▶ 子会社の設立 —— 子会社を設立する旨の決定が当該外国企業によって行われなかった場合

提出された証拠を分析する際に、(子会社及び関連会社からの配当や貸付金からの受取利息以外に)、外国企業が重要な収入源を有しているかどうかを考慮されます。次の種類の収入は重要な収入源になりません。

- ▶ 情報及びアドバイザリーサービスの提供による収入
- ▶ 為替差益
- ▶ 預金受取利息
- ▶ 優先株式の一度限りの購入
- ▶ 関連会社の株式保有

2. 不当に租税上の便益を受けることの法理論における受益者概念

2018年通達によれば、租税条約に関する係争の主な課題は、取引に事業目的があるかどうかを判断し、その性質に基づいて取引を分類することです。

租税条約の優遇税制の適用は、租税条約締結国に居住する外国企業が、グループのビジネスモデル又は収入の支払いのために人為的に設立されている場合には否認されます。

このため、納税者は、外国企業が事業構造及び事業活動に関与が必要であるという十分な根拠を示すとともに、その選択が合理的であり、それに伴う事業リスクが適切であるという証拠を提供する必要があります。

外国企業が関与することの必要性についての十分な根拠を、納税者が示すことができない場合、納税者は租税条約の下での救済を否認されます。さらに取引が「負債から資本へ分類し直され税務上の取扱いが変わり、すべての取引がハイブリッド取決めとして分類し直されて脱税所得は国内法の下で課税される」とされています。

FTSは、受益者概念は不当な租税上の便益を受けることの法理論に該当すると見なしています。この法理の主張は、経済的取引には事業目的がなければならず取引はその経済的実体を反映するために分類が見直されるべきというものです(ロシア税法54.1、2006年10月12日付最高仲裁裁判所総会通達第53号)。

この受益者概念の解釈は租税条約の乱用に関連する範囲を超えて、取引の分類を変更する裁量を税務当局に与えることとなります。例えば、外国企業がロシア企業に資本参加しているかといった形式的な要件を考慮することなく、ロシア企業から受け取るローン金利やアドバイザリーサービスを税務上の配当金として分類し直しています。

この結論は、2018年通達で言及されたMon'delez Rus LLC判決(A11-6203/2016)及びRuscam LLC判決(A11-9880/2016)の裁判所の決定によっておおむね支持されています。

例えば、Ruscam LLCの判例では、ロシアの企業に提供されたアドバイザリーサービスに対する支払いを(そのサービスが架空であったことを理由に)配当として分類し直すという税務当局の主張が認められ、契約に基づきアドバイザリーサービス提供者となっているトルコの企業がロシアの企業の資本に参加していなかったにもかかわらず、配当の受益者と見なされました。

再分類を裏付けるものとして、裁判所は、OECDモデル条約第10条の解説第29項を参照し、会社法で定められた株主ではない者に対して支払いが行われた場合でも、受取人と支払人との間の法的関係が資本参加に等しく(偽装参加)、受取人と株主の間に緊密な関係があると見なされる場合には、その支払いは配当と見なすことができると述べています。

Mon'delez Rusの判決では、直接又は間接に納税者の資本に参加していない英国企業からの貸付金に対する納税者からの元本と利息の両方を含む支払いが、配当に分類し直されました。米国企業である納税者グループの大株主が、収入の受益者であると裁判所は判断しました。

興味深いことに、Mon'delez RusとRuscamの両方の判決では、税務当局は受益者が誰であるかを特定しただけでなく、自ら進んで受益者の設立国と締結された租税条約の配当の軽減税率を用いて納税者の租税債務を計算し直しました。Ruscamの判例では、裁判所は、ロシアとトルコ間の租税条約の下で税務当局が可能な軽減税率を適用したという事実は、所得の受益者を判定することが結論ではなく、本質的には納税者に有利な税務調整であると強調しました。

SMARTS JSCを含む一連の判決(A55-18894/2016、A55-11332/2016、A55-9050/2017)は、租税条約の乱用以外の係争において受益者の概念を適用したもう一つの例です。これらのケースでは、納税者はロシア企業の株式をキプロスの子会社に現物出資しました。キプロス子会社は、その株式を第三者に売却した後、売却代金を納税者には返済不要の財務支援として、また関連会社には貸付金として支払うよう指図しました。キプロスでは有価証券の売却益は課税されません。

税務当局は、所得の受益者であったロシアの納税者の利益のために株式が売却されたと主張し、キプロスの企業の関与は純粹に形式的なものであったと主張して、法人税を追徴しました

裁判所は税務当局の主張を認めました。さらに納税者からの現物出資は投資ではなく、資本拠出が免税であることを利用して、不当に租税上の便益を得ることを目的とした取引であると付け加えました。

3. 納税者による受益者の開示

FTSは、納税者が受益者を開示した場合、税務当局は所得に適用される税率が適切であるかどうかを決定する際に、以下を考慮する必要があることを強調しています。

- ▶ 課税対象者が外国企業の事業実施に関与することにより収入を得ていること
- ▶ 課税対象者が係争の対象となっている支払いの受益者であるという明確な証拠があること
- ▶ 課税対象者が所得を申告し納税したこと

納税者にとっては受益者の開示は必須ではなく、税務当局は外国企業が所得の真の受益者であることを示す証拠に依拠すべきであるということが、FTSの立場です。

4. 納税者に有利な判決

2018年通達と2017年通達の両方において、FTSの例示が偏って見えるのは、納税者が敗訴した事例のみが引用されているからで、以下の判例のように納税者が勝訴した係争もあります。

- ▶ Votek Mobile CJSC判決(A14-13723/2013及びA14-4162/2014)及びサンクトペテルブルクテレコムOJSCの判決(A40-187121/2014)
- ▶ Moscommerzbank OJSCのケース(A40-100177/13)
- ▶ 日本の自動車メーカー判決(納税者はロシアのFTSに対する控訴で勝訴)
- ▶ ArtPack LLCのケースA43-20134/2016)

これらの判例の中では、財務又は持株会社という業務に限定され、恒久的施設(人員、事務所など)を持たない企業が、グループにとって重要な戦略的機能を果たしている場合には、一定の条件を満たしていれば、ロシアの納税者(所得の支払者)が裁判所で勝訴しています。他の係争においては、説得力のある証拠(所得の真の受益者についてなど)がない場合、税務当局が敗訴する可能性があります。

世界の状況

FTSの提案する受益者概念を使用するアプローチ(すなわち、所得の受取人である外国企業が独立した事業として運営されているかどうかに関心がある)は、2017年6月7日にロシアが署名した「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約(MLI)」第10条第7項に記載されている事業の能動的遂行テスト(又は能動的遂行テスト)にいくつかの点で関連性があります。

しかし、このテストは、当該租税条約の両当事者がその適用を選択した範囲でのみ適用される便益条項の簡素化制限(S-LOB条項)の一部です(MLI第7項第6条)。例えば、キプロスとオランダは、S-LOB規定を適用することに同意しておらず、主要目的テストの適用のみを確約しています。

別の言い方をすると、受益者の概念とは異なり、事業の能動的遂行テストの適用範囲は限定されておりすべての租税条約には適用できず、正式には、S-LOBに加わっていない国の居住者には適用されません。

企業が所得の真の受益者かどうかを決定する上で、外国企業の事業の性質を決定的な判断基準として取り扱うとするFTSのアプローチは、外国企業が収入を受け取る権利があるかどうかを検討する(これにはキャッシュフロー、収入を他者に移転する義務などのさまざまな項目の分析が伴います)代わりに、受領者の設立国からの同意がなく能動的遂行テストを適用し、直接受領者が独立した事業として機能しておらず導管会社の性質を有していると、税務当局によって主張されるという状況につながります。

今後の影響

受益者概念を使用するFTSのアプローチは、他のグループ会社にサービスを提供する機能しか有していない外国企業(地域持株会社、グループ財務会社など)に対する所得支払いを伴う取引にかかわる税務係争のリスクがあります。

納税者が所得の受益者を開示しても、税務当局を拘束するものではなく、受取人が所得の受益者であるということを納税者が証明できる場合にのみ関係してきます。

ロシアの税務環境では、受益者概念は、は租税条約の乱用防止の対応策に限定されておらず、事業目的テスト及び係争となっている取引の税務上の取扱いにおけるテストの一環として、その他の税務係争においても適用できることが、2018年通達にも示されています。

これに関しては、源泉地において課税対象となる支払いに細心の注意を払うことが求められます。EYが提供するサービス内容は、以下の通りです。

- ▶ 受益者概念に関連する過去及び将来における潜在的な税務上のリスクのレビュー
- ▶ リスクを軽減するため取引の再構築の必要性と可能性のある方法の分析
- ▶ 受益者の確認に備え、「反論ファイル」の作成支援
- ▶ 「ルックスルー」アプローチの実現可能性と影響の分析
- ▶ 必要な税務申告書類の準備

本アラートに関するお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。

EY税理士法人

ジョナサン・スチュワート・スミス パートナー jonathan.stuart-smith@jp.ey.com

EYロシア

松本 裕子 ディレクター yuko.fite@ru.ey.com

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
 2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- * なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要があります。



@EY_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

本ニュースレターに関するご質問・ご意見等ございましたら、弊社の担当者又は下記宛先までお問い合わせください。

EY税理士法人

ブランド、マーケティング アンド コミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2018 Ernst & Young Tax Co.
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20180711

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp