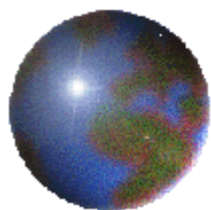
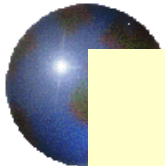


IFA第69回年次総会 (バーゼル大会)の様様





議題1：研究開発に係る優遇税制



1. 研究開発に係る優遇税制

✚ 政策目的

- ✚ 研究開発促進（例：EUでは2020年までに研究開発投資をGDPの3%とする目標設定）

✚ 優遇税制の区分

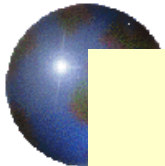
- ✚ インプット優遇税制

（費用計上時の特別償却、税額控除等）

- ✚ アウトプット優遇税制

（開発収入計上時のパテントボックス税制等）

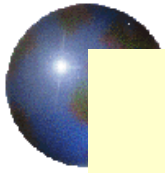
パテントボックス税制は、ベルギー、キプロス、フランス、ハンガリー、リヒテンシュタイン、ルクセンブルグ、マルタ、オランダ、ポルトガル、スペイン、英国が導入済みで、イタリアが2015年、アイルランド、スイスも検討中



2. 各国レポートの総括

✚ 中立性

- ✚ 外的中立性と内的中立性の区別
- ✚ 政策目的の観点から優遇税制の受益者へ差別が生じないようにすべき(内的中立性)
- ✚ 憲法上及び国際標準の下での内的中立性
- ✚ 優遇税制は法人、パートナーシップ等の法的形態にかかわらず適用可能とすべき
- ✚ 適用要件は政策目的面で中立的であるべき(例: 特許取得の有無による差異)
- ✚ 居住者と非居住者で同じ取扱いとすべき



2. 各国レポートの総括

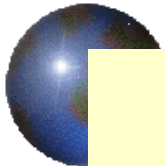
✚ 中立性(各国の状況)

✚ 優遇税制対象者間の中立性

- ・法人のみに適用(豪、ブラジル、英国)
- ・全ての法的形態に適用(カナダ、デンマーク、米、南ア等)
- ・全てだが優遇内容に差(イタリア、ベルギー、オランダ等)

✚ 居住者・非居住者間の中立性

- ・国内PEには一部適用(アルゼンチン、台湾、韓国)
- ・国内PEへの区別なし(EU加盟国ほか大半の国)



2. 各国レポートの総括

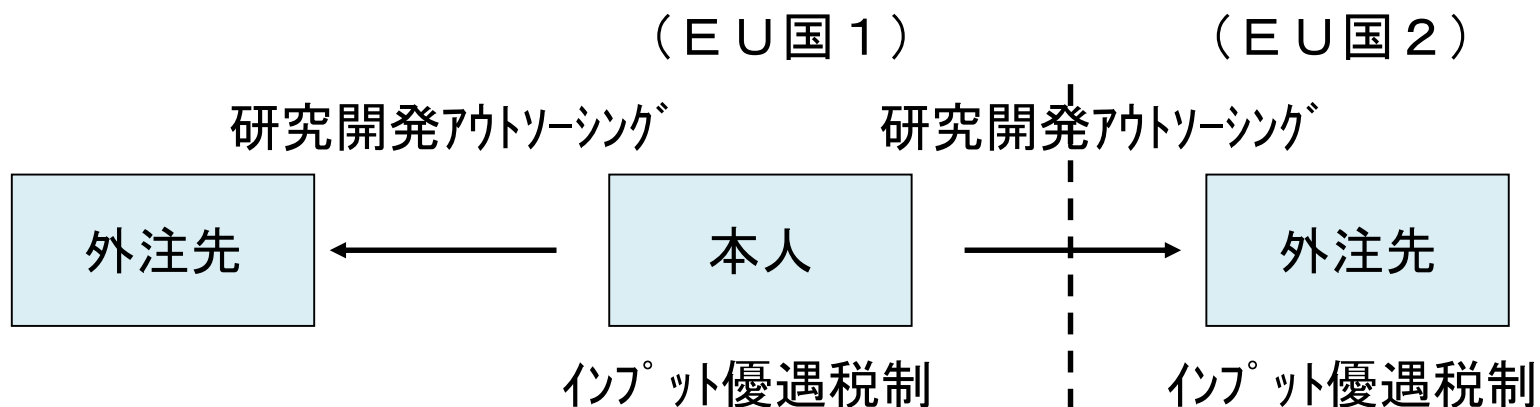
✚ 比例性原則

- ✚ 中立性からのかい離は、研究開発優遇税制の目的達成に必要な範囲にとどめるべき
- ✚ スピルオーバー効果
- ✚ 租税政策との調整
 - ・取引相手側の優遇との調整（ダブルディッピング）
 - ・インプットとアウトプット優遇との調整
 - ・補助金と優遇税制との調整
- ✚ 研究開発の定義との関係

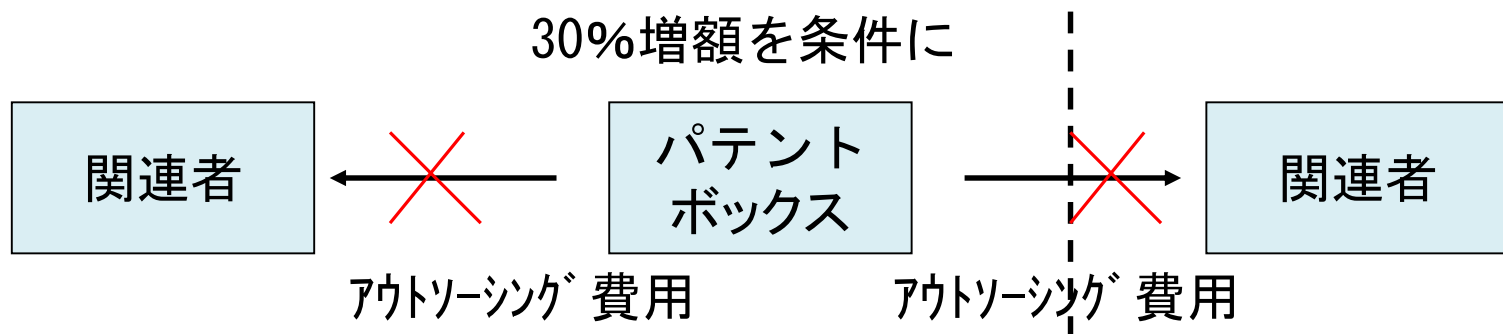
2. 各国レポートの総括

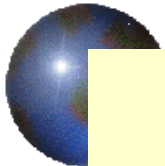
✚ 比例性原則

✚ 研究開発のアウトソーシング



✚ 修正ネクサスアプローチ





2. 各国レポートの総括

✚ 比例性原則（各国の状況）

✚ 適格研究開発の定義

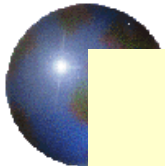
- ・ 基礎研究は含まない（米国）
- ・ サポート活動を含める（カナダ、ブラジル等）
- ・ イノベーションの目新しさ（英国：世界、仏：市場、米等：企業）

✚ 適格研究開発費用

- ・ 給与のみ（フィンランド）
- ・ 給与、材料費、コンピュータ使用料（米国） 等

✚ 機能のアウトソーシング（インプット優遇税制）

- ・ コントラクト研究開発は対象外（フィンランド等）
- ・ 関連グループ内であるかどうかで区別（オーストリア、英、仏等）
- ・ 自己のためである限り認める（オーストラリア、ベルギー等）



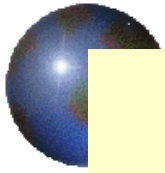
3. 租税条約による制限

❖ 租税条約第24条(無差別取扱い)

- ❖ 第24条(3): PEに関する無差別
- ❖ 第24条(4): 控除に関する無差別
- ❖ 第24条(5): 出資に関する無差別
- ❖ 3項の問題は少ないが、4項は税額控除が対象外、5項を規定しない国等の存在に留意

❖ 第24条留保国

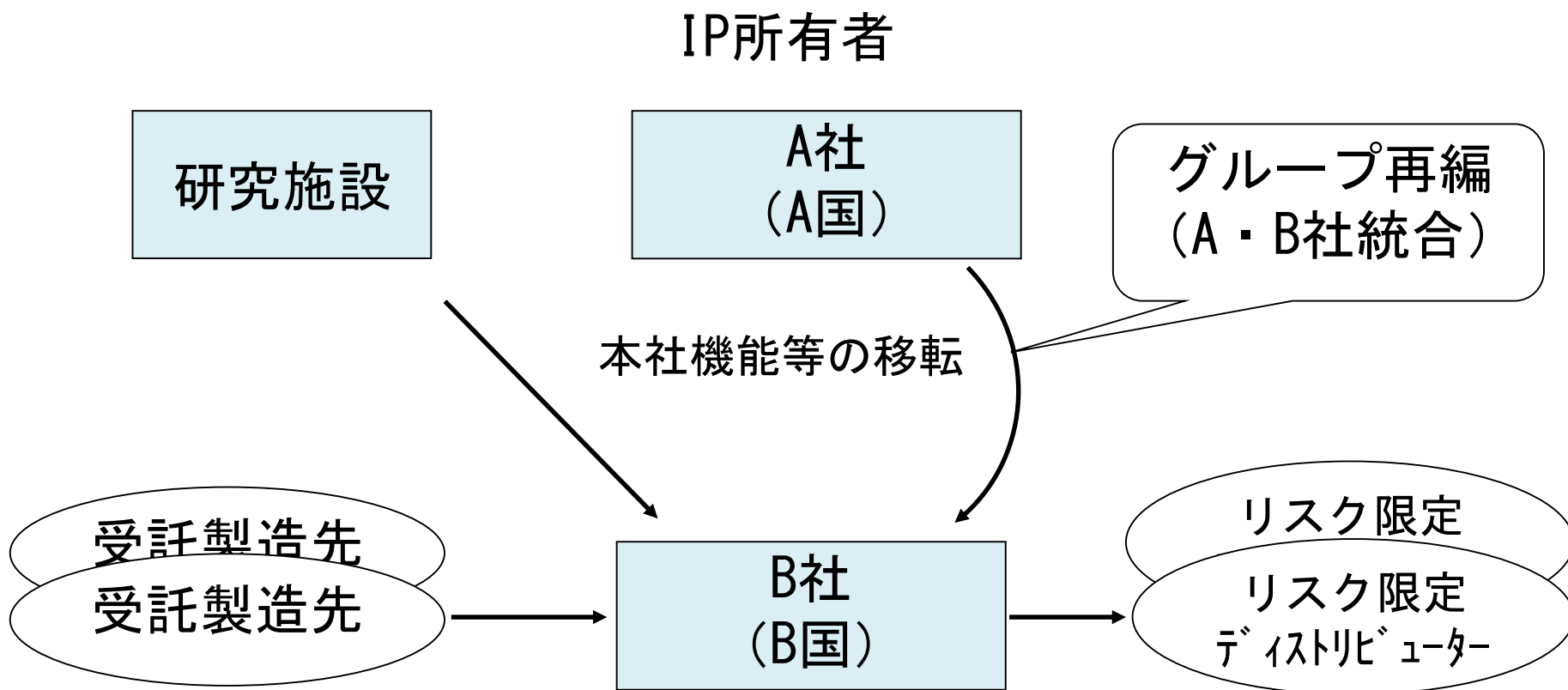
- ❖ オーストラリア、カナダ、ニュージーランド 等
- ❖ 支配法人、内国法人等にのみ優遇供与等
- ❖ 日豪条約はOECDモデル準拠の例外



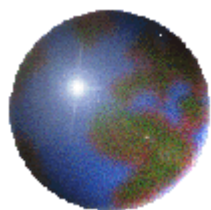
4. EU法による制限

- ✚ 国家補助規制(EU機能条約第107条(1))
 - ✚ 特定の産業等に優遇税制を与える場合、EU委員会の了承要(一般的な研究開発優遇税制は対象外)
 - ✚ EUの政策目的に資する研究開発優遇に対し、他のメンバー国がCFC税制を適用できるか
- ✚ 共通統合法人税課税ベース(CCCTB)
 - ✚ 2011年提案(選択ベース)を修正の上、再提案(一定の多国籍企業に強制適用)
 - ✚ 研究開発優遇税制の規定なし
 - ✚ 各国の優遇税制をブロックする懸念

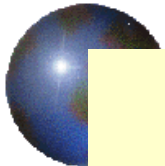
5. 組織再編等に係る事例



医薬品製造販売を行う多国籍企業であるA社が、①研究開発施設を新設する際の優遇税制等の問題、②B社グループを買収し統合が進んだ際の優遇税制等の問題、について検討



セミナーA: パテントボックス



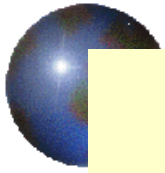
1. パテントボックスの概要

✚ 適格所得、税率

- ❏ ロイヤルティ収入に加え、そのキャピタルゲインを含むか
- ❏ 多くの国で所得控除方式を採用、実効税率は0～15.5%

✚ 適格納税者、適格無形資産

- ❏ 居住法人、国内PE、海外PEの取扱い
(修正ネクサスアプローチでは海外PEも居住地国課税を条件に対象)
- ❏ 商業上の無形資産(パテント等)をどこまで対象とするか
- ❏ マーケティング無形資産(商標等)を対象とするか
(修正ネクサスアプローチでは商標等を除外)



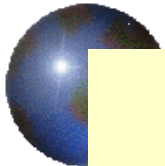
2. 有害税制とパテントボックス

✚ 修正ネクサスアプローチ (FHTP)

- ✚ IP所得に対し、総支出に占める適格支出の割合で算定
- ✚ 対象外となるIP取得費用、関連者へのアウトソース費用を加味するため、適格支出を30%増額 (up-lift) 可能

✚ FHTPの検討事項

- ✚ 研究開発費と適格所得のトラッキング、トレーシング
- ✚ 適格IP資産の定義
- ✚ グランドファーザー、セーフガードルール



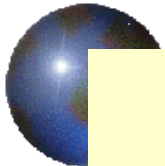
3. 租税条約の問題

❖ 二重非課税等の可能性

- ❖ 源泉地国でロイヤルティ課税なし(モデル租税条約第12条1項)、居住地国でパテントボックス税制適用
- ❖ 同様の状況(EU利子・ロイヤルティ指令第1条)
- ❖ BEPS行動2の対象外

❖ 対処

- ❖ Subject to tax (switch over)条項(EU)
- ❖ 条約で規定(ドイツ - オランダ条約)
- ❖ Special tax regime条項(米国モデル条約改正案)



4. 実務上の問題

✦ アウトソーシング

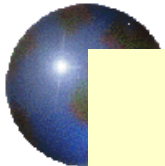
- ✦ EUのインプット優遇は、パーソナルネクサス(研究開発の主体)要件不要 → ダブルディッピングの可能性

✦ IP資産

- ✦ パテント等に限定することの問題
→ 研究開発がパテントに結び付かないものの収益を得ている納税者の取扱いとの不均衡

✦ EU域内、域外

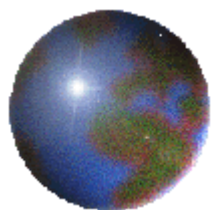
- ✦ EUメンバー国: 修正ネクサスアプローチを支出主体ベースで適用
- ✦ 非EUメンバー国: 同アプローチを支出場所ベースで適用可能 → インプット優遇税制で同じ問題



4. 実務上の問題

✚ CFC税制との関係

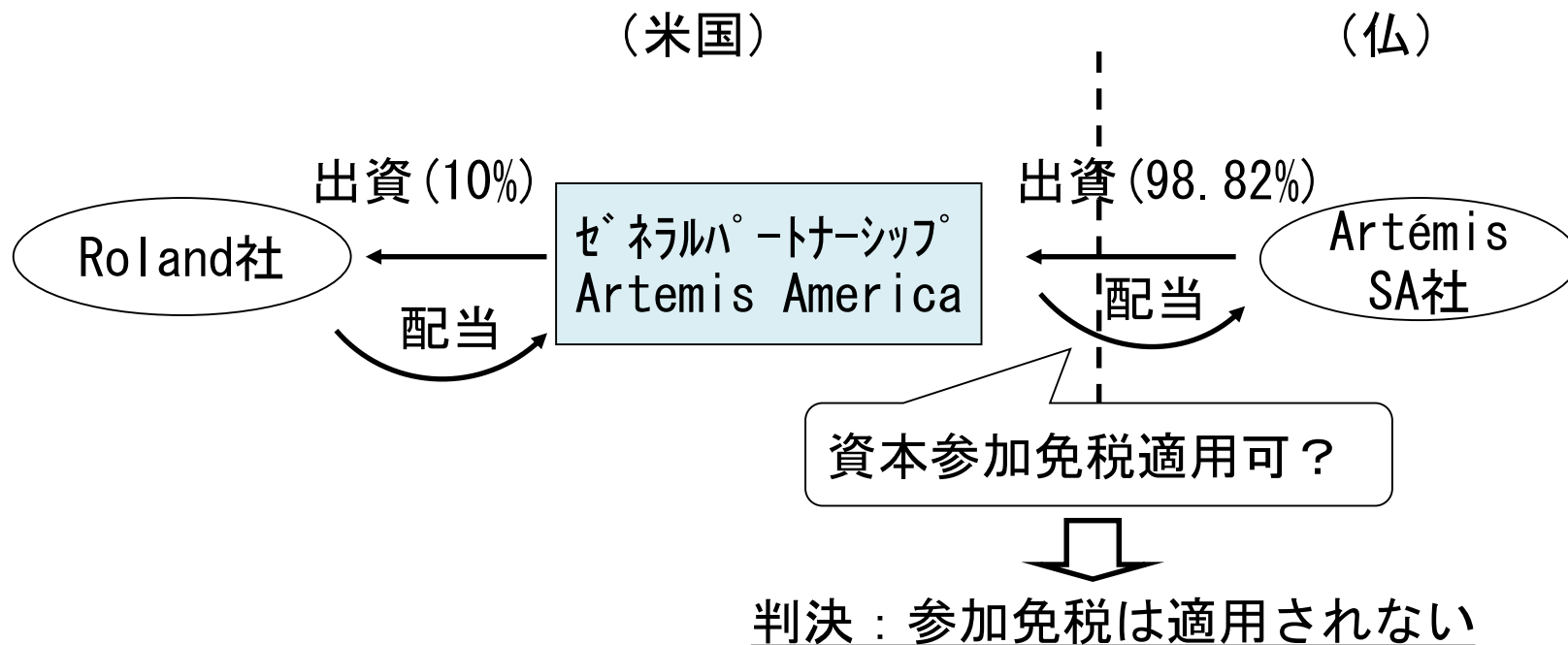
- ✚ 研究開発子会社のパテントボックス適用利益について親会社へのCFC税制適用はEU法上問題あり(設立の自由)
- ✚ 海外PEがパテントボックス適用利益を受ける場合、EU法上の問題は不明確
- ✚ BEPS行動3と行動5との協調が必要
 - 行動3にパテントボックス適用に対する調整計算の説明が必要との指摘



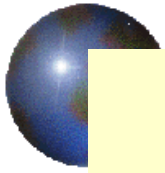
セミナーJ: 最近の国際課税の動向

1. 外国パートナーシップ等を巡る判決

❁ Artémis事件（仏最高裁、2014年11月）



仏ではパートナーシップは課税主体であり、所在する国のtax characterizationをそのまま受け入れるとする1999年の仏最高裁判決と異なる取扱いを出した事件として、議論を呼んでいる



1. 外国パートナーシップ等を巡る判決

❖ Artémis事件（仏最高裁、2014年11月）

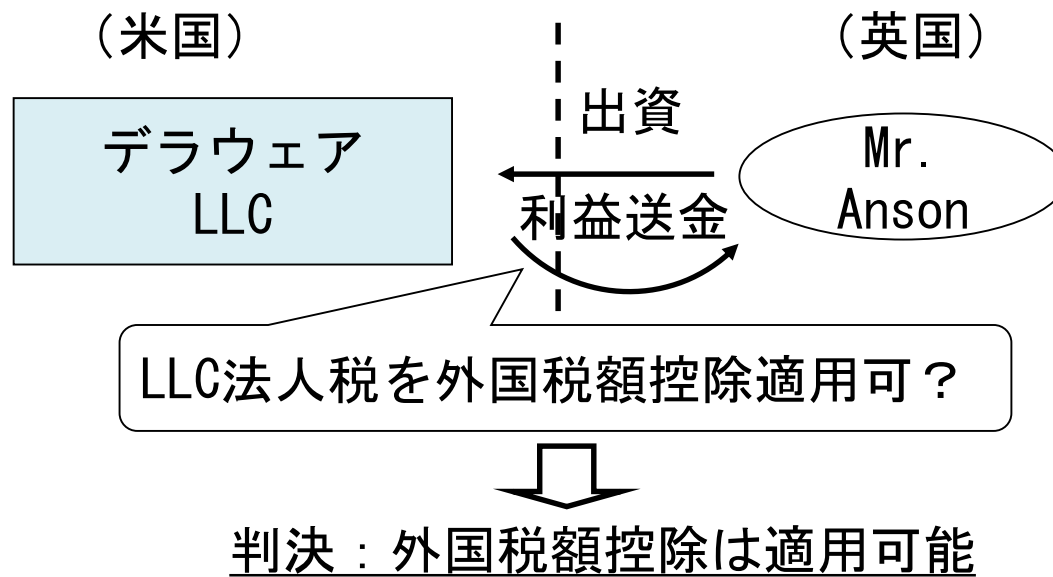
- ❖ 当該法人の全てのcharacteristics、設立と運営を規定する外国の規定を検討し、フランスの民法と比較
- ❖ 仏のパートナーシップと同じものと判断し、法人税の課税主体とはされていないものは参加免税は適用されない
- ❖ 租税条約の規定（第7条4項）は課税権の配分に目的があり、参加免税の根拠とはならない

（参考）

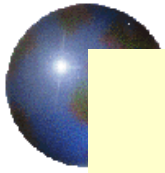
仏米租税条約第7条4項: A partner shall be considered to have realized income or incurred deductions to the extent of his share of the profits or loss of a partnership, --- For this purpose, the character of income --- to a partner shall be determined as if it were --- by the partner in the same manner as realized --- by the partnership

1. 外国パートナーシップ等を巡る判決

✪ Anson事件（英国最高裁、2015年7月）



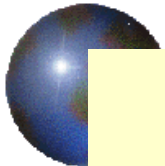
米国LLCは法人とするHMRCの従来の立場と異なる判決として、議論を呼んだものであるが、HMRCは9月末に本件は固有の事実関係に基づく事件であるとして、従来の立場は変えない旨を表明した



1. 外国パートナーシップ等を巡る判決

❁ Anson事件（英国最高裁、2015年7月）

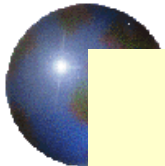
- ❁ 第一審判所の事実認定を検討し、当該LLC 契約では所得がパートナーに対して自動的に付与されるとの認定を是認
- ❁ 本件LLCを透明な事業体と判断し、LLCのメンバーはLLCの利益が生じた時点でその持分を有するとして、英米租税条約第23条の二重課税排除規定の要件を満たすとした
- ❁ 資産の所有ができる法的主体であり、同時にパートナーに利益が帰属するものとされるスコットランドパートナーシップを参考に判定？



2. 迂回利益税等

❖ DPT(英国)

- ❖ 2015年4月実施、税率25%による個別法(法人税20%)
- ❖ ターゲット取引
 - ・ PE課税回避目的のアレンジメント(第86条)
 - ・ 経済的実体のない取引(第80、81条)
- ❖ 課税対象者
 - ・ 居住法人(第80条)、非居住法人のPE(第81条)、PEを有しない非居住法人(第86条)
- ❖ 適用除外
 - ・ 小規模法人、ローン取引等
- ❖ 手続き
 - ・ 納税者の通知義務(第92条)、課税通知後30日以内の納付等



2. 迂回利益税等

✚ GAAR改正案(オーストラリア)

✚ 2015年5月、第177DA条Exposure Draft提示

✚ 他の手法でDPTと同様の効果を期待

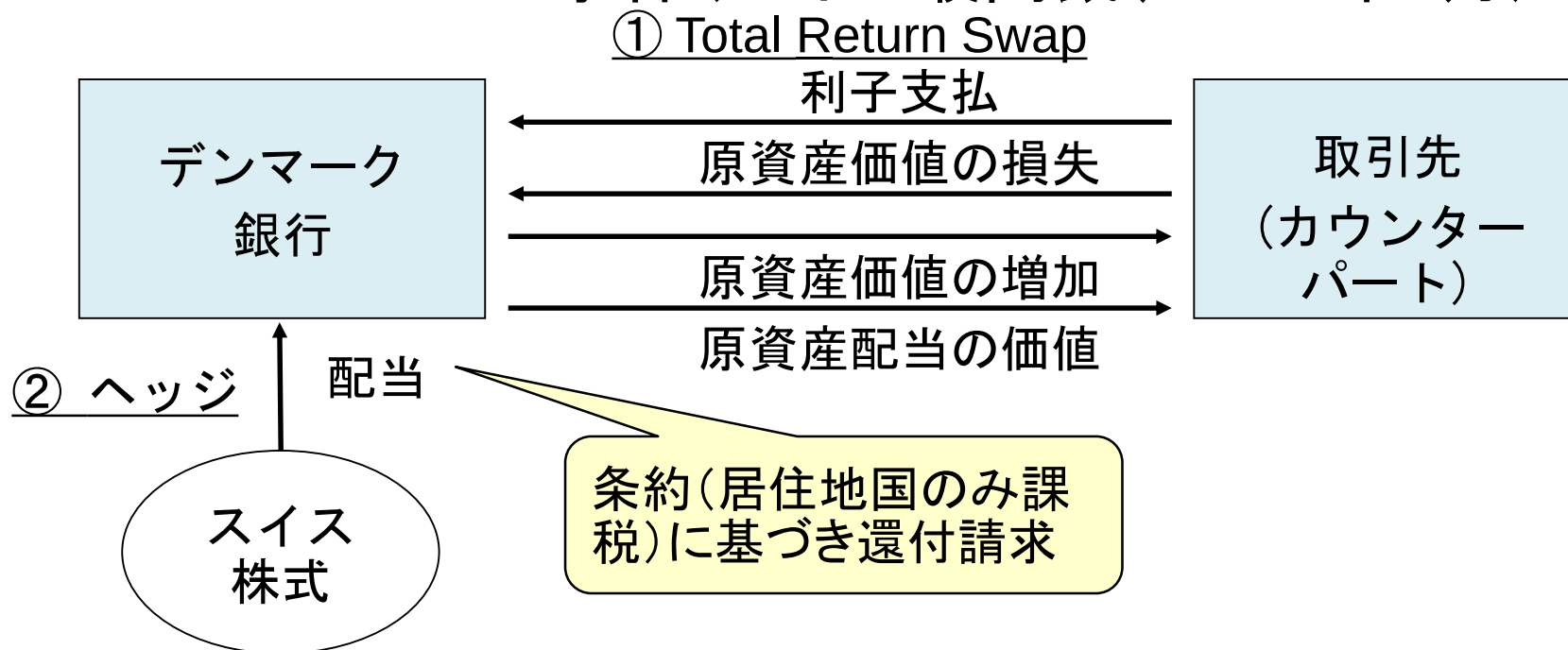
✚ 基本的要件

- ・ 非居住者がオーストラリア居住者にサプライを行い、その活動により生ずる所得がPEに帰属しない取引
- ・ 租税回避を目的にデザインされたスキームと想定
- ・ 租税上の便益を得ることが主目的
- ・ 10億ドル以上の全世界収入
- ・ 当該非居住者は低税率国に関連

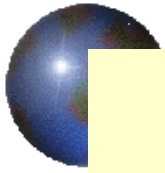
✚ 要件を充足した場合、GAARを適用

3. 受益者を巡る判決

❖ Danish bank事件(スイス最高裁、2015年5月)

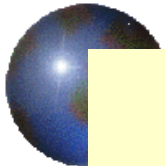


Total Return Swapに関連する配当の受益者を巡り注目されていたもので、下級審とは逆の判断を行った事件であるが、モデル条約の2014年改正との関連でも議論を呼んでいる



3. 受益者を巡る判決

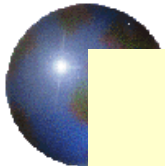
- ❖ Danish bank事件（スイス最高裁、2015年5月）
 - ❖ 受益者条項は規定されていないとしても、条約便益を得るための要件（事件当時の1973年条約は条項なし）
 - ❖ 当該銀行は、契約により取引相手方に配当金を送金する「事実上の義務」があり、配当の受取はスワップ契約の結果
 - ❖ 「配当の流れ」について当該銀行は完全なヘッジによりリスクを負っていない
 - ❖ 以上の事実等から銀行は条約上の受益者とは認められない



4. 法人の実体要件

✚ 実体要件報告義務(オランダ)

- ✚ 2014年1月以降、金融サービス会社(70%以上が金融収益であるもの、持株は除く)は税務当局に実体要件充足の有無を要報告
- ✚ 従来要件を情報交換のために強化したもの
- ✚ 実体要件
 - ・ 取締役会メンバーの50%超がオランダ居住者で、十分な能力等を有すること、取引を適切に実行できるスタッフを有すること
 - ・ 金融、ライセンス、リース等に関して十分なリスクを負うとともに機能とリスクに見合った資本を有すること 等
- ✚ 実体要件を満たさないものは情報交換



5. 米国モデル条約改正案

❖ 条約の不適用

- ❖ 条約締約国が低率課税を行う第三国PE所得

❖ 特別な優遇措置 (special tax regimes)

- ❖ 軽減される利子等は条約特典対象外

❖ 締結後の国内法改正

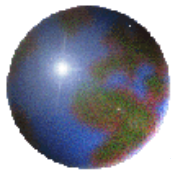
- ❖ 税率が一定額を下回る場合、利子等条項は失効

❖ LOB条項修正

- ❖ グループでの税源浸食テスト、派生便益ルール

❖ インバージョン取引による居住地変更

- ❖ 10年間、親会社との間で生ずる利子等を対象外



ご清聴ありがとうございました