

学会情報

IFA 第 66 回年次総会（ボストン大会）の様様

国税庁相互協議室企画専門官

古 賀 昌 晴

税務大学校研究部教育官

居 波 邦 泰

SUMMARY

平成 24 年 9 月 30 日（日）から 10 月 4 日（木）にかけて、アメリカのボストンで第 66 回 IFA（国際租税協会）年次総会が、近年の世界各国の国際課税分野で注目を集めている「国際的役務提供に対する課税」や「デッド・エクイティ（負債 - 資本）の区分に関する難問」を主要テーマとして開催された。

この総会で行われたセミナーに国税庁から古賀企画専門官が、税務大学校から居波教育官が参加しており、本稿は、出席した両者が聴講した議題・セミナーに係るレクチャーやディスカッションの一部について議論のポイント等を報告するものである。

なお、次回第 67 回年次総会は、平成 25 年 8 月 25 日（日）から 30 日（金）までデンマークのコペンハーゲンで開催される。（平成 25 年 2 月 28 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	136
議題 1 国際的役務提供に対する課税	137
議題 2 デッド・エクイティ（負債・資本）の区分に関する難問	139
セミナーA 罰則と国内法上の紛争解決手続	143
セミナーB 国境を越えた裁定取引	144
セミナーC 相互協議手続と国境を越えた紛争解決	145
セミナーD 租税条約 3 条(2)〔租税条約上の定義のない用語〕と国内法	147
セミナーE 付加価値税と非居住者である販売者	152
セミナーF OECD：恒久的施設（PE）を巡る OECD の議論	153
セミナーG ラテンアメリカにおける国際課税の進展	158
セミナーH 国境を越えた寄付金	158
セミナーI 国際的通信に係る所得	160
セミナーJ 国際課税における最近の展開	161
セミナーK EU：金融取引課税	164
セミナーL 租税条約の特典制限（LOB）条項の現状	165

はじめに

IFA〔International Fiscal Association：国際租税協会〕第 66 回年次総会（ボストン大会）は、平成 24 年 9 月 30 日～10 月 4 日に米国のボストンで開催され、米国ということもあり例年よりかなり多い 5,000 人ほどの参加者があったようである。

ボストン大会では、メインの議題 2 つと A～L までの 12 のセミナーの計 14 のテーマについて、議長を含め 5～6 名のパネルによる議論が各セッションにおいてなされた。

以下に、これらセッションについてテーマのポイントを示した上で、議論の模様をお伝えする。

- 議題 1 国際的役務提供に対する課税
- 議題 2 デッド・エクイティ（負債・資本）の区分に関する難問

セミナー A 罰則と国内法上の紛争解決手続

セミナー B 国境を越えた裁定取引

セミナー C 相互協議手続と国境を越えた紛争解決

セミナー D 租税条約 3 条(2)〔租税条約上の定義のない用語〕と国内法

セミナー E 付加価値税と非居住者である販売者

セミナー F OECD：恒久的施設（PE）を巡る OECD の議論

セミナー G ラテンアメリカにおける国際課税の進展

セミナー H 国境を越えた寄付金

セミナー I 国際的通信に係る所得

セミナー J 国際課税における最近の展開

セミナー K EU：金融取引課税

セミナー L 租税条約の特典制限(LOB)条項の現状

(注) 上記のうち、セミナー A、セミナー E、セミナー I 及びセミナー K の模様については、IBFD のホームページで公表された「Summary of discussion」及び当日配付のパワーポイント資料から作成をした簡略なものとなっている。

また、セミナー G については、当方から出席をしなかったことから省略をした。

模様文中の氏名については敬称を略して表記する。

議題 1 国際的役務提供に対する課税

議長：Porus Kaka(インド)

ジェネラル・レポーター：Ariane Pickering(豪)

パネル：Brian Arnold(加)、浅妻章之教授(日)、Christian Kaeser(独)、Liselott Kana(チリ)、Gary Sprague(米)

Vanoppen(ベルギー)

[テーマのポイント]

- 国際的役務提供に対する課税については、これをサービス PE とすることで源泉地国の課税権を確保したい途上国と先進国とでスタンスが異なっている。
- OECD モデル条約では削除された 14 条(自由職業所得)の条項が、国連モデル条約では削除されていない。国際的役務提供に対する課税について、途上国の歳入確保と国際的な統一解釈を両立することは、現状において困難な問題となっている。

1. ジェネラル・レポーターからの報告

最初にジェネラル・レポーターの Pickering から、ブランチ・レポーターのレポート(38カ国)のとりまとめがなされ、各国の国内法上の役務提供からの所得(Services Income)の取扱いは3つに区

分されるとの説明がなされた。具体的には、通常の所得として取り扱う国がほぼ半数ある、専門的又は個人的な役務提供からの所得については特別な規則を有している国がある(その他の役務提供からの所得は通常の所得として取り扱う)、少数の国では所得カテゴリーを設けて源泉徴収を行うことが紹介された。

また、課税を生じさせる閾値(threshold)に関しては、国内源泉所得であり一定の閾値(例：役務提供期間)を超えたものだけ課税する国から、単にその役務提供の対価の支払者が居住者であれば源泉地や役務提供期間にかかわらず課税を行う国までがあることが紹介された。

更に、租税条約によっても取扱いが異なることが報告された。

2. 定義の問題(Classification Issues)

Pickering から、ブランチ・レポートでは、国内法上で役務提供の定義を有しているのはロシアだけであることが紹介された。役務提供(Services)は、租税条約で定義されておらず、OECD モデル条約のコメンタリーではロイヤルティと役務提供の区分に関する記述があるものの、「技術役務(Technical Services)」に対する課税を許容した租税条約においても、役務提供又は「技術役務」そのものの定義がないことが指摘された。

Sprague から、役務提供の定義の問題が生じる場面として、役務提供が「人」ではなく「Hardware」により行われる例(データベースの提供など)が挙げられるとともに、賃貸収入、ロイヤルティ収入、販売収入及び役務提供の要素が混在している場合に、いずれが(OECD モデル条約のコメンタリーが性質決定基準として挙げる)支配的な性格であるかが判断できないことが指摘された。

その上で Arnold から、ケーススタディ

として、R 国 C 社が S 国 M 社に第三者が開発した技術に関する役務提供を行う形態として、人的に提供する場合、モニターで R 国から対応する場合、オンコールで対応する場合、データベース (FAQ など) へのアクセスにより対応する場合が紹介された。

Kaeser は、本件は役務提供ではなく C 社のノウハウの提供 (無形資産取引) として考えられると主張し、Sprague は、特別なスキルではなく通常のスキルの提供 (役務提供) であるとした。Kana は、UN モデルでは本件は Consultancy Service に分類され、技術役務提供に含まれると述べた。浅妻教授は、支払が Contingency であれば源泉課税をされる可能性が高まるのではないかと指摘した。

3. 源泉地及び関連性の問題 (Source and Nexus Issues)

Pickering から、課税の源泉地が役務の提供された場所であることは世界的に共通の理解であるが、役務提供地の判断は国によって、その役務提供の使用地、契約締結場所、支払者の居住地、どこの法域で支払の控除が発生するかといった要素が国内法の下で考慮されること、また、課税が生じる要件との関連性 (Nexus) としては、事業を行う一定の場所、法域における事業の遂行、役務の提供期間、それらが存在しない場合が紹介された。

関連性に係る租税条約上の要件として、半数の国は特別な規定を置いていないが、事業を行う一定の場所又は 183 日ルールによる場合、技術役務等であればグロス課税 (源泉徴収) を行う場合、これらいずれかの組合せによる場合があることが紹介された。

Sprague は、どのような制度であれ租税政策と合致したものであるべきであり、申告納税の代替として簡素化のため源泉課税を採用するのであれば、本来の課税対象と

しての役務提供のみに限定するべきであり、あらゆるサービスに対して課税を行うことは租税政策上の矛盾であるとの指摘があった。

これについて、Kaeser は、ドイツの 2 つの裁判例を紹介し、役務提供が PE を通じて行われたか否かの基準として、“at the disposal”の場所の有無ではなく役務提供との関係性 (connection) や手段 (mean) が役務提供地に存在したことが判断基準となったことが紹介された。また、Arnold から、カナダにおける「誤った」判決として、米国居住者が役務提供地 (カナダ) で年間 300 日以上役務提供を行っておきながら、カナダに PE を有しないとの判断が行われた例が挙げられた。

その後、2. で取り上げられたケーススタディに戻って Nexus が存在するか否かの議論が行われ、Kana からは、UN モデルにおいては従業員により役務提供が一定期間行われることが要件となるが、その期間中の源泉地における物理的 Presence が要求されるか、あるいは、役務提供自体の継続性があれば源泉地に所在しなくてもよいかについては大きな議論があることが述べられた。

Kaeser は、OECD モデルに従った場合、遠隔地でカメラを通じてモニタリングするだけでは PE があるとは考えられないと述べた。また、Sprague は、データベースは人的サービスの代替的要素があるものの、OECD のサービス PE の規定においては明示的に人的な役務提供であることが示されているから、データベースはこれに該当しないと指摘をした。

4. 国連における役務提供に係る議論

国連における役務提供に関する課税問題の議論については、OECD モデル条約と国連モデル条約では役務提供に係る課税に関して異なるスタンスを有しており、国連モ

デル条約 14 条のコメンタリーのパラ 9 には、「従業員又はその他の個人の活動の提供に関する企業への支払は、5 条及び 7 条に従う」と規定されていることから、国連モデル条約に従えばサービス PE を形成することが原則になることが説明された。また、国連では引き続き技術役務への支払について検討が続けられていることが説明された。

5. 実務上の問題

議長から、米・インド租税条約においては、文理上、一瞬でも源泉地において役務提供が行われた場合には、サービス PE が認定され、その場合には PE に帰属する利得がネット課税されるだけでなく、その業務に従事した従業員は短期滞在者免税の資格を満たさないこととなり、従業員への所得課税が生じることが指摘された。これを防ぐ実務的な方法として、役務提供を行うのではなく、その期間従業員を転籍させ、役務提供先から給与の Reimbursement を受ける方法が示された。

Kaeser は、PE 認定がされてしまった場合には、PE に係る納税義務の発生だけではなく、その登録、管理人の指名、情報開示等の付随するさまざまな事務が発生することを指摘した。また、Sprague からは、このような PE 認定が行われた場合に、課税当局は PE 帰属所得に間接的な経費を算入することをしないため、しばしば PE の利益率が数十パーセントという不合理な数値となることが述べられ、課税当局は AOA の議論を基に適切な経費算入を認めるべきとの主張があった。

6. まとめ

まとめとして、Pickering は、役務提供の解釈には国によって大きな差異があり、例えば建設や保険が役務提供として理解されていない国があるのは驚きであると述べた上で、少なくとも役務提供とは何かについて共通の理解が必要であるとした。また、

その課税方法については、OECD のサービス PE の規定が望ましく、源泉地での役務提供と一定の期間の存在が要件とされるとともに、ネット課税が確保されるべきと述べられた。ただし、このような原理原則の採用と、途上国の歳入確保の両立は困難であるとの認識も示された。

Arnold は、役務提供の統一的解釈は可能であるが、それについて各国が合意をすることの困難さを指摘し、何らかの妥協が必要であると述べた。Kana は、ビジネスの観点からは、役務提供にはむしろ一定の低税率源泉課税を認めた方が明確化が図られるのではないかと述べた。

Kaeser は、役務提供についての定義の必要性を認め、源泉課税には反対する意向を示した。

浅妻教授は、役務提供対価の支払により生じる源泉地国の Base Erosion に着目して、これを防ぐための課税という観点から各国が妥協することができるのではないかと指摘した。

議長は、役務提供の定義については、米・インド租税条約では議定書でその明確化が図られていることを示した上で、今後のモデルとして採用できるのではないかとした。

議題 2 デッド・エクイティ（負債・資本）の区分に関する難問

議長：Machiel Lambooi(オランダ)

ジェネラル・レポーター：Patricia Brown(米)

パネル：Hélio Araújo(ブラジル)、Jean-Yves Hemery(仏)、Casey Plunkett(ニュージーランド)、Stijn Vanoppen(ベルギー)

〔テーマのポイント〕

- 資本と負債は経済学的には明確な区別がないが、税務上はそこから生じる支払

の所得控除の可否について取扱いが異なることから課税上の難問となっている。

- 過大な支払利子に対して、各国は様々な制度を置くことにより租税回避への対応を試みているが、引き続き解決が困難な問題として認識されている。

1. ジェネラル・レポーターからの報告

議長から、経済学的には資本と負債の明確な区分はなく、資本調達手段のスペクトラムの両端として認識されていること、一方、(会社)法的には両者は明確に区分されること、したがって、税務上で区分をどのようにするかについて過去からさまざまな議論が行われてきたが、明確な結論は出ていないことが紹介された。

その後、ジェネラル・レポーターの Brown から、過去に IFA でこの問題に関連して行われた議論と、このテーマについての各国のブランチ・レポートの内容が報告され、資本と負債の税務上の定義を有していない多くの国は、(税務上の定義が借用概念であるため) 区分そのものは問題とならないが、問題となるのはこの区分から生じる税務上の差異を緩和することであると説明がなされた。

2. 負債に係るバイアスは存在するのか？

まず、Hemery から、一般的な資本(配当)と負債(利子)の税務上の取扱いが示され、一般的に税務上は利子が損金算入される負債の方が有利とされるが、配当について源泉課税が行われず、かつ受手の課税が免除される場合、両者にバイアスは存在しない(単に配当の支払者と受取者に課される税率の問題)との分析が行われた。

これについて、ノルウエーに導入された「株主モデル」という税制が紹介され、本来は両者の税務上の効果を同様にするための制度であったが、制度が複雑となり、国際的な取引については必ずしもバイアスの

解消とならない結果となったと説明された。

更に、Plunkett から、源泉所得税に関しては、伝統的に配当に対する税率が高いこととされていたが、源泉地課税の範囲が次第に縮小してきたことにより、両者の相対的有利不利に関しては一概に言うことができないとの説明が行われた。

3. 資本と負債の区分に関する問題

Brown から、資本と負債の区分について、ブランチ・レポートから、会計上、他の法律上の定義を借用する場合、税法上の定義を置く場合、濫用のみを規制する場合、さまざまな要素により実質的に判断する場合(米国のパラダイム)の4つがあるとの報告がなされた。

について、Vanoppen は、税務上の裁定取引の防止に一定の効果があることを認めた上で、本来異なる目的のために設けられた区分を税務上の区分に用いることに限界があるとの指摘がなされた。ただし、一般に、税務上では資本か負債かのいずれかでなくてはならないとされているが、例えば格付け上では、一の資金の一部分を負債とし、その他を資本として計算するといった、より実体的なアプローチが採られていることが指摘され、税務上の区分に際して参考となるのではないかと示唆があった。

について、Vanoppen から、税制上の区分を形式的に行う国としてベルギーの例が取り上げられ、ベルギーでは弁済を求める権利の有無によって性質の決定が行われることから、永久債や株式により返済が行われる債権も、投資家が元本の返済を求める権利を有する限り(会社の清算等の事由に限定されるとしても)税務上負債と認識されることが説明された。

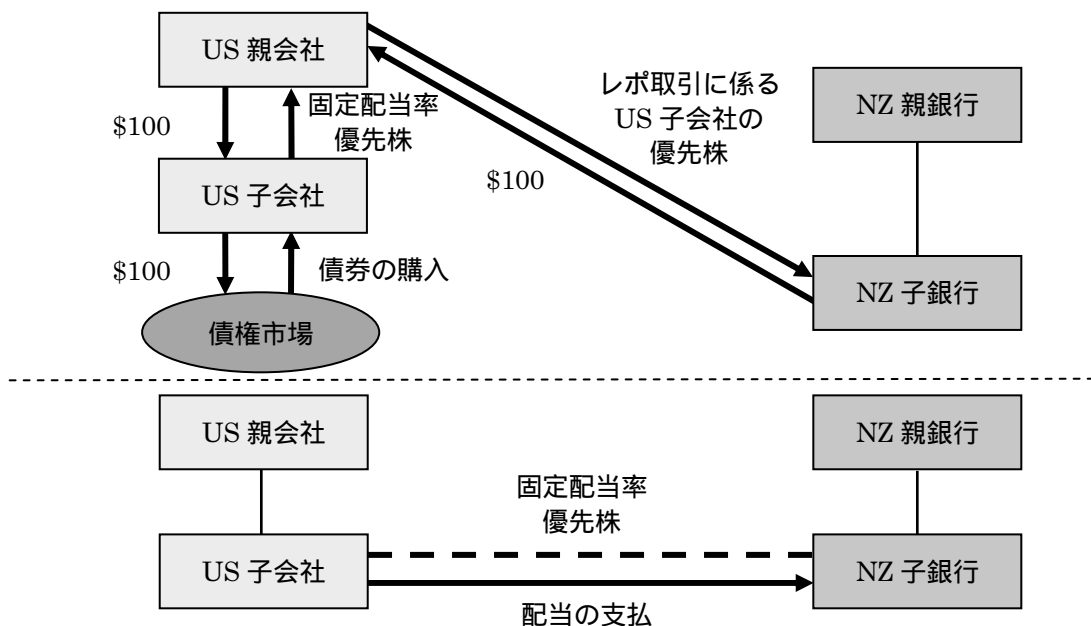
一方、Plunkett から、オーストラリアでは、投資家の観点から投資金額以上にリターンが発生するものを負債とし、投資金額を下回るリターンである可能性のあるも

のを資本として認識するとの説明が行われた。

について、Plunkett から、ニュージーランドと米国の資産・負債の取扱いの違いを利用した税務上の裁定取引が、ニュージーランド当局から租税回避否認規定により否認された事例の紹介があった後、Vanoppen から、一般的に、会計や会社法の定義を税制上の区分に用いる国は、租税

回避防止規定等により課税当局が納税者の資本負債区分を変更する手段を有しており、一方、税務上の定義を有する国や実質的判断を行う国は（裁定取引の否認といった特定の目的を有する場合を除き）課税当局が納税者の資本負債区分を変更する手段を有していない、と整理できるのではないかと説明がなされた。

〔ニュージーランドで否認されたレボ取引〕



- ・ 米国でレボ取引において控除可能な「利子」の支払を、NZ 子銀行は「配当」として受け取り、ニュージーランドで配当免税として取り扱った。
課税当局は、実質上の NZ 子銀行から US 親会社への担保付ローンの利子であると認定して、配当免税の取扱いを否認

について、Brown から、米国はさまざまな要素（納税者の資産負債比率等、租税回避の可能性も含まれる）を総合勘案して判断することとされており、裁判例では裁判所が 16 の要素を考慮したことの紹介がなされたが、これは制度としてきわめて柔軟性が高いものの予見可能性が欠如してい

るとの指摘がなされた。

- 米国の裁判所で示された判断要素の例
 - ・ 約定満期日の無条件支払条項の有無
 - ・ 株式保有者と債務保有者の重複状況
 - ・ 債権者の強制支払権限の有無
 - ・ 従属又は先取特権の有無
 - ・ マネージメントへの関与
 - ・ 当事者の意図
 - ・ 利

子率 / 配当率 ・担保の有無 ・利得への関与 ・返済の見込み ・他の債権に係る資産

4. 過大な支払利子に関する規制

過大な支払利子に関する規制として、移転価格税制、過少資本税制、過大支払利子の損金不算入規則 (Earnings Stripping Rule) のほか、ブラジルの利子支払利率の上限を定める規定 (Interest Rate Cap) や、ニュージーランドにおける単体法人及びグループ法人の資本負債利率も考慮した過少資本税制の紹介がなされた。

また、英国においては、海外子会社からの受取配当益金不算入制度の導入の結果、海外の多額の資本を有する子会社からの借入金利子の問題 (いわゆる fat cap 問題) が発生したため、グループ全体の資本負債比率に基づく過大負債上限規制 (Worldwide Debt Cap) が導入されたこと紹介された。

Brown から、租税回避防止規定の適用は、特定のスキーム (Debt Push Down 等) には有効であるものの、資本負債の構成そのものの否認に対しては、有効ではないようだと指摘があった。

《参考》 過大支払利子の損金不算入規則

アーニングス・ストリッピング・ルール (Earnings Stripping Rule) - 米国
米国では、内国歳入法典§385 (過少資本税制) とは別に、1989 年に課税計算上の利子の取扱いを規定した内国歳入法典§163 に新たに(j)項を追加して「アーニングス・ストリッピング・ルール」を導入。

これは、「支払利子の受領者が当該利子に関して米国で課税されない場合に、その支払利子に係る利子控除を制限しよう」との考えに基づき利子の損金算入を制限するものであり、過少資本税制の

ような利子を配当とみなして否認をするというものではない。

利子控除が否認される金額としては、米国の課税に服していない「非適格支払利子」がその否認対象になることになるが、これと「超過支払利子」のうち、少ない方の金額について利子控除の金額が否認される。

「超過支払利子」とは、第三者からの借入等も含めて、米国法人の支払利子総額から受取利子総額を差し引いた「支払利子の純額」から「調整課税所得」⁽¹⁾及び「繰越限度余裕額」⁽²⁾を差し引いた金額。

利子控除制限枠 (EBITDA) - ドイツ

ドイツは、2008 年に利子の損金算入制限制度として「利子控除制限枠 (Zinsschranke)」が設けられ⁽³⁾、それまでの過少資本税制は廃止。

「利子控除制限枠」とは、「支払利子の金額」が同一事業年度の「受取利子の金額」を超える部分の「超過ネット支払利子」の金額について、「基準利益額」の 30% に相当する金額までは控除できるが、これを超える金額については控除できないとする制度のこと。

「基準利益額」とは、「ネット支払利子、税金、減価償却費の控除前の利益」 (Earning Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization の頭文字で「EBITDA」という。) のこと。

ワールドワイド・デッド・キャップ (Worldwide Debt Cap) - 英国

英国は 2009 年から「外国子会社配当益金不算入制度」を導入したことに合わせて、2010 年から「ワールドワイド・デッド・キャップ」という利子の損金算入制限制度を導入。

これは、英国の多国籍企業における英国外からの過大な借入の実施等による

外国子会社配当益金不算入制度の濫用を防止するためのものであり、全世界レベルでのグループの金融費用の総額と、グループ間及び外部とのそれぞれの純金融費用の合計額とを比較し、後者が前者を超過した金額について損金不算入額とするもの。

5. 資本と負債の違いを狭めるアプローチ

Brown 及び議長から、米国で検討された包括的事業所得税（受取利子を非課税とし支払利子を損金不算入）オランダで検討されたインタレスト・ボックス課税（グループ間受取利子の低税率課税と金利の損金算入制限）の説明があり、いずれも利子に關するのタックスヘイブンを形成する懸念から、実施されなかったことが説明された。

次に、Vanoppen から、ベルギーでは資本・負債の税務上のバイアスの緩和のため、資本に対する名目上の利子を損金算入する制度が採用されていることの説明があった。

また、Araújo から、ブラジルでは、資本に対する利子の支払（Interest on Capital : IOC）の制度があり、その支払に対しては損金算入が認められていることが紹介された。ただし、この条約上の取扱いが不明確であり、個別条約の議定書では利子として扱われることとされているものもあるとの説明があった。これに対しては、Plunkett から、OECD モデル上では、定義上配当として考えるべきことは明らかとの意見が示された。一方、スペインでは、IOC が損金性のある支払であることから、ブラジル・スペイン条約における配当条項の適用が否認された判例があることが紹介された。

資本に対する名目上の利子の損金不算入規定は、イタリアでも最近導入されたが、これは資本と負債の取扱いの差異の解消よりは、資本に税務上優遇措置を与えること

で、海外からの投資を誘致する目的であるとの説明があった。議長は、イタリアの制度が最も制度として優れているが、政府にとって一定の歳入を犠牲にする結果となることから、その持続的適用に疑問を示した。最後に、EU 域内における CCCTB（一般的連結法人課税ベース）における支払利子の取扱いに関する説明が行われた。

6. まとめ

まとめとして、理論的には独立企業間原則の厳密な適用により、この問題は解決するはずであるが、現実的にはそれは不可能であり、引き続き解決が困難な問題として存在するであろうとのコメントがなされた。

セミナーA 罰則と国内法上の紛争解決手続

議長：Stephen Shay(米)

パネル：Paolo Valerio Barbantini(イタリア)、Christian Cheruy(ベルギー)、宮武敏夫弁護士(日)、Raquel Preto(ブラジル)

〔テーマのポイント〕

- 納税者からのコンプライアンスを維持・向上させ、また、救済をすることを目的として、各国において罰則と国内法上の紛争解決手続が定められており、その効果的な執行が要請されているところである。

1. イタリアからの報告

イタリアからは、一般的に厳しい罰則を置くことが強い抑止力となるところであるが、政治的には受け入れがたいことであり、納税者にインセンティブを与えることがときにはよりよいコンプライアンスを醸成することがあるとの考えが示されたあと、イタリアの罰則体系について説明がなされた。加えて、紛争解決手続の説明がなされ、その件数が2006年の4,400件から2011年

の 12,700 件と 3 倍にもなっていることが示された。

納税者にインセンティブを与える例として、2010 年に導入の文書化による罰則への予防、ボランティア・ディスクロージャーの実施について説明がなされ、結論として、厳しい執行だけがコンプライアンスを得られる方策でないことが述べられた。

2. ベルギーからの報告

ベルギーからは、罰則体系（行政罰としての加算税制度及び罰金制度、査察調査による刑事罰）、延滞税・利子税、紛争解決メカニズム、代替的解決手法の順に、各々の制度等について説明がなされた。

3. 日本からの報告

日本からは、罰則体系として、過少申告加算税及び不納付加算税並びに重加算税等の税率等の説明のあと、罰則が免除される正当事由及び非正当事由について詳細な説明がなされた。また、コンプライアンス向上策として、加算税免除制度や今年（2012 年）導入がされた国外財産調書制度についての説明がなされた。その後、延滞税制度並びに紛争解決手続として異議申立制度及び不服審査制度についての説明がなされた。

4. ブラジルからの報告

ブラジルからは、罰則と国内法上の紛争解決手続のアプローチ及び指針として、罰則は高く又は極めて高く、延滞税は極めて高く、紛争解決手続は広く利用されており、ブラジルでは租税紛争は日常的なことであるとの説明がなされた。その後、加算税制度、延滞税制度及び紛争解決手続について、どのように厳しいのかを含めて詳しい説明がなされた。

5. まとめ

最後に、4 カ国の加算税及び延滞税の税率の比較表が示され、クロージングがなされた。

セミナーB 国境を越えた裁定取引

議長：Andrew Solomon(米)

パネル：Wei Cui(中)、Patrick Mears(英)、Ivar Nordland(デンマーク)、David Southern(豪)、Thomas Töben(独)

〔テーマのポイント〕

- 各国の国内法上の取扱いの相違を利用して、損失の二重計上又は損失のみを認識し収益を認識しないスキームが見受けられており、各国において防止的な対応がとられている。

1. 二重居住法人（Dual Resident Corporation）

Cui から、二重居住法人を利用するスキームとして、ある法人に多額の借入（支払利子による損失）を生じさせ、その法人を二重居住法人とすることで、2 つの国で連結納税により損失をグループの他の法人の利益と相殺するというスキームが示された。

このスキームに特徴的な点としては、OECD のハイブリッド事業体に関する最近のレポートを引用し、いずれの国で租税回避が行われたといえるのかが不明であること、それぞれの国だけで見た場合、損失を生じさせた他の法人と同様に扱われていることが指摘された。また、このようなスキームが資本輸出の中立性を阻害するとの意見に対しては、どの程度阻害されているかが不明であり、証明が困難であること、海外からの投資を促進する政府の政策とこのスキームを防止する政策とは矛盾するのではないかとこの点が指摘された。

これに対し、パネルから政府のこのスキームに対する防止策が紹介され、Töben から、ドイツでは海外で控除された損失の制限が国内法上規定されているが、その適用には不明確な点が多く、執行もあまり行われていないことが述べられた。更に、それ

ぞれの国の税制に従っている限り、裁定取引は租税回避と考えられるべきではなく、二重損失控除スキームを利用する法人は、利益が生じた場合には二重に課税が行われるリスクを有している点が考慮されるべきとの指摘がなされた。

Southern は、英国では、二重居住法人には連結納税による損失通算が否定されていること、この結果として、米国との間ではいずれの国でも損失が損金算入されないことが生じたことから、これを「権限のある当局間合意」で解消したことが紹介された。

Mears からは、OECD レポートでは取り上げられていないスキームとして、国外源泉所得を免税とする国（例：ルクセンブルク）が一定の国外投資所得を免税とする国（例：英）に支店を設けることにより、支店に帰属する投資所得がいずれの国でも課税されない例が挙げられ、いずれの国の政策にも合致したこのスキームが問題がないのであれば、二重居住法人が何故問題といえるのかとの疑問が示された。

2. ハイブリッド事業体 (Hybrid Entities)

Mears から、ハイブリッド事業体を通じたスキーム（損失の二重計上又は損失のみを認識し、収益を認識しないスキーム）が示された。この例についても各国の防止策が紹介され、Nordland から、デンマークでは、他国の税法上の取扱いに合せて自国の税法上の取扱いを決定する規定が置かれていることが説明された。また、議長からは、いくつかの国では条約恩典不適用という措置が行われる可能性があることが述べられた。

前例と同様、一方で租税政策的に一定の制度（例：米のチェックザボックス方式による取扱いの自由な選択）を認めておきながら、その結果として生じたものを否定することは矛盾するのではないかと指摘がなされた。

3. 租税目的上の所有者 (Ownership for Tax Purposes)

税法上の所有概念の差を利用したスキームとして、資産のリースをする者と受ける者の双方が資産の所有者として減価償却を計上する例が紹介された。

その後、Mears から、レボ取引の国による取扱いの違いを利用し、それを資金の借手側では借入れとして認識し支払利子を計上するとともに、資金の貸手側では株式の譲受けとして受取利子を計上しない（あるいは、間接外国税額を取る）スキーム及び貸手と借手が同時に間接外国税額を取るスキームが紹介された。

4. まとめ

Cui と Southern から、現在、OECD 及び EU それぞれにおいて本件に関係して行われている検討について紹介がなされた。

まとめとして、議長から、裁定取引自体は有害でも無害でもなく、裁定の対象としている制度、経済結果、関連する国の経済・財政上の政策との整合性の問題であるとの指摘がなされた。

セミナーC 相互協議手続と国境を越えた紛争解決

議長：Carol Dunahoo (米)

パネル：青山慶二教授(日)、Marlies Ruiter(OECD)、Vijay Mathur(インド)、William Morris(米)、John Oatway(加)

〔テーマのポイント〕

- 相互協議の解決に要する期間の短縮化を進めるための取組みがなされており、また、「仲裁条項」を規定する租税条約が増加しつつある状況である。

1. MAP に関する問題の概観

OECD の Ruiter から、2003 年に開始し

た OECD の紛争解決プロジェクトの結果として、相互協議に関する統計の公開が始まり、解決に要する期間の短縮化が期待されたが、むしろ 2011 年の平均期間 25.6 ヶ月は 2006 年の 22.2 ヶ月を上回っており、解決した事案数は過去 5 年で 30% 以上増加しているが、未解決の事案数がそれを上回る 60% 以上の増加を示しているとの報告があった。

青山教授から、相互協議の速やかな解決が困難な要素として、CA（権限ある当局）のリソースの問題（資質を有する人材の確保の困難性）手続自体がポジションペーパーの交換等により本来的に時間を要すること、各国の歳入確保の圧力、条約解釈に関する見解の相違及び CA の国内法等による拘束が挙げられた。

また、Mathur から、制度的な問題として、CA は独立した権限を有しているべきにもかかわらず、国税組織の一部であり部内的な承認が公式・非公式に求められること、徴収した歳入の一部を権限により放棄することに対する部内的な抵抗があること等が指摘された。また、リソースの問題の例としては、課税を行う職員に見合った CA 職員の確保ができていない点、CA 部局職員の適切な訓練や能力の向上が行われていない点が挙げられた。

青山教授から、国内法等による制限に関する言及があり、その例として、CA が国内法の規定や手続に反することが困難であること、裁判の結果が示されている場合には、その結果についての対応的調整を相手国に求めることしかできないことが挙げられた。

更に、Morris 及び Oatway から、CA が政策的・制度的に歳入確保の圧力を受けていること、（米加の関係のように）いずれかの当局に課税事案が偏った場合には、相手当局が行った課税を受け入れない傾

向があること、権限のある当局が特定の問題（過少資本税制の適用による課税など）を、条約上の問題ではないとして取り上げない場合があることが挙げられた。

また、最近、増加傾向にあるケースとして、租税回避防止規定の適用や罰則の対象となった事案が、相手当局はそうに考えないにもかかわらず MAP で取り上げられない場合があることが示された。

その他の問題としては、MAP を企業が希望する場合には多額の課税を行う（MAP を希望しない場合には金額的な妥協に応じる）課税当局の慣習や、相互協議を行う間に納税を求められること、関連のない事案とトレードオフされること等が挙げられた。

2. 問題点に対する対応

Ruiter から、2003 年の OECD 紛争解決プロジェクトの成果の一つとして MEMAP（OECD Manual on Effective Mutual Agreement Procedures）があることが改めて紹介され、その中のベストプラクティスとして、上記で指摘された問題の大半が言及されていることの説明があった。

一方、新興国からの指摘として、MEMAP には 25 のベストプラクティスが挙げられているが、それをすべて遵守するのはきわめて困難であり、また、それを遵守するためのインセンティブもないとの意見があることが示された。

そのため、今後 OECD では、CA の資源、独立性等の問題を税務行政の問題を取り扱う FTA において取り上げるとともに、多国間合意の枠組みについての検討を開始することが報告された。

各パネルから、更なる改善の方向として、そもそも課税の相互協議の必要性自体を減少させるための取組として、次が挙げられた。

- 合同調査、APA の推奨（青山教授）
- 部内的な調査のレビュー、移転価格課税に関する通達等の整備（Mathur）

● 二国間・多国間における一般的取決め、セーフハーバーの設定 (Marlies)
Marlies からは、自らのオランダでの CA 及び条約部局責任者としての経験から、CA は事案の処理を通じて有効な知識、情報、経験を有しており、今後の二重課税事案を防止する観点から政策担当部局 (条約担当部局) や、国際的な舞台 (OECD) においてその知識・経験のフィードバックを行うことにより、一定の事案が法制度的に二重課税が生じなくなるような提言を行っていくべきとの意見を述べた。

相互協議自体の改善策として、次のような点が挙げられた。

- 対面協議から文書の交換による協議への転換⁽⁴⁾ (Mathur)
- グローバルトレーディング等の複雑事案における共同での事実確認 (青山教授)
- OECD の相互協議に関する各国ピアレビュー (議長)

3. 仲裁

青山教授から、UN の仲裁の OECD モデルとの相違が挙げられ、それがオプショナルな規定であること、仲裁移行期間が 3 年であること、権限のある当局により開始されること、仲裁判断から 6 ヶ月以内に CA 間で別の合意を行うことが許されること等の説明があった。

また、仲裁に関して、途上国は途上国に不利な仲裁決定が行われるとの懸念、仲裁人の途上国に対する中立性の懸念、費用面での懸念を有していることが UN モデルコメントに示されていることが紹介された。

EU 仲裁に関しては、議長から、最近大きな動きは見られず、当初想定されたほど効果的ではないと考えられているとのコメントがあった。

米加仲裁に関しては、Oatway から、カナダ側では当初 APA に対する適用等懸念

を有していたもの、現在ではいくつかのケースが円滑に実施されており、その結果両国における MAP 事案の backlog も解消されてきたことから、短期的には成功したといえるとのコメントがあった。長期的にも、仲裁の存在により、調査段階におけるより精緻な検討、相互協議開始後早い段階での綿密な検討が求められることから、MAP の効率化に資することとなると考える」と述べた。

また、OECD 加盟国同士の条約においても仲裁が導入されていないものが多く、なぜもっと採用されないのであろうかとの疑問が呈された。

Marlies から、オランダは We love arbitration but never use it. の方針があり、それにより相互協議の促進が図られていること、OECD の仲裁は Mandatory であるが、その手続は柔軟性を有しており、より広く採用されるべきとの意見が示された。

多国間協議に関しては、Morris 及び Oatway から、1 月に開催された OECD ラウンドテーブルで用いられた資料を利用して、多国間での取組が期待される事例についての説明がなされた⁽⁵⁾。

最後に、Ruiter から、現在 OECD で検討議題として考えているのは、多国間協議合意文書の形式、多国間での CA の情報交換、仲裁規定との関連等であるが、検討議題自体もまだ確定していないとの説明があった。

セミナーD 租税条約 3 条(2)〔租税条約上の定義のない用語〕と国内法

議長：Frank Engelen(オランダ)

パネル等：Shefali Goradia(インド)、Manuel Hallivis Palayo 判事(メキシコ)、Philippe Martin(仏)、René Matteotti(スイス)、Anna Gunn(オランダ)

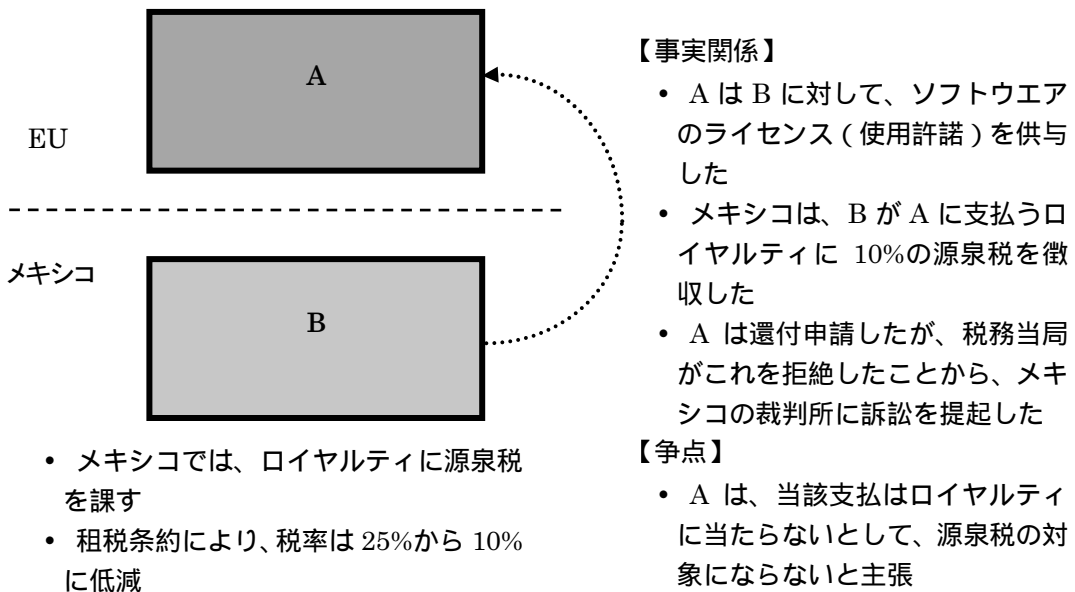
〔テーマのポイント〕

- 租税条約に定義のない用語については、OECD モデル条約 3 条(2)の内容の条項に従い、原則として国内法に基づいてその意味を解釈することとなる。
- 国内法に基づく解釈についても、租税条約の目的との関係、国内の租税法に定義のない用語の解釈、法的擬制がなされている場合など、いくつかの検討事項が存在する。

1. 租税条約に定義のない用語の取扱い

Palayo 判事から、租税条約に定義のない用語の取扱いについて、OECD モデル条約 3 条(2)の条文の説明がなされたあと、事例として、ソフトウェアのライセンス供与に係る支払がロイヤルティであるか否かが争われたメキシコの裁判例の紹介があり、判決では「ロイヤルティとしての性質の支払であるかの判定は、国内法及び知的財産（IP）法に基づく」との判断がなされたことが説明された。

○ メキシコのロイヤルティの事例（租税条約に定義のない用語の取扱い）



【判決】

ロイヤルティとしての性質の支払であるかの判定は、メキシコの国内税法及び IP 法に基づくとして、当該支払はロイヤルティに当たるとの判断がなされた。

2. 租税条約 3 条(2)の「コンテキスト」の意義

Matteotti から、租税条約 3 条(2)では、国内法による解釈の適用について「文脈（コンテキスト）により別に解釈すべき場合を除くほか（unless the context otherwise

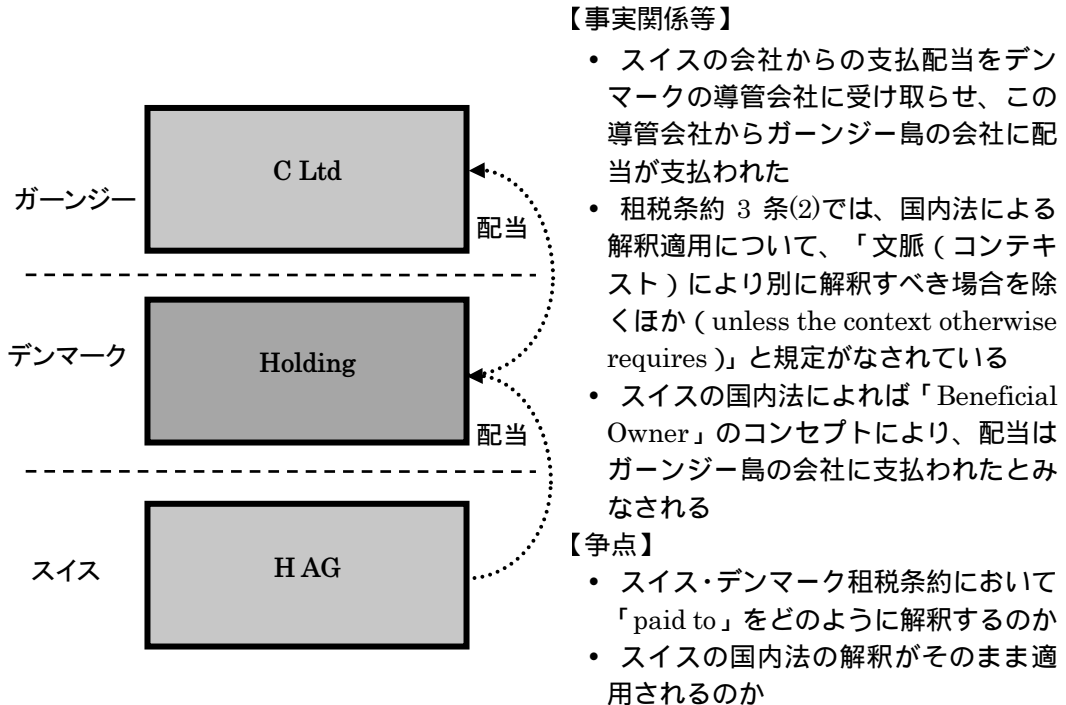
requires）」と規定されており、このコンテキストにより解釈を行う要求と国内法による解釈との関係について、デンマークの導管会社（Danish Conduit Company）の事例が紹介された。

これは、スイスの会社からの支払配当を

デンマークの導管会社に受け取らせ、この導管会社からガーンジー島の会社に配当が支払われた場合に、スイス・デンマーク租税条約 10 条において用いられた「paid to」をどのように解釈するのか（スイスの国内法によれば「Beneficial Owner」のコンセ

プトにより、配当はガーンジー島の会社に支払われたとみなされる）が争われたものであり、スイスの租税裁判所の結論は、「コンテキストがそれ以外の解釈を要求しないのであれば、国内法に従って解釈すべきである」というものであった。

○ デンマークの導管会社の事例（租税条約 3 条(2)の「コンテキスト」の意義）



【判決】

スイスの租税裁判所の結論は、「コンテキストがそれ以外の解釈を要求しないのであれば、国内法に従って解釈すべきである」というものであった。

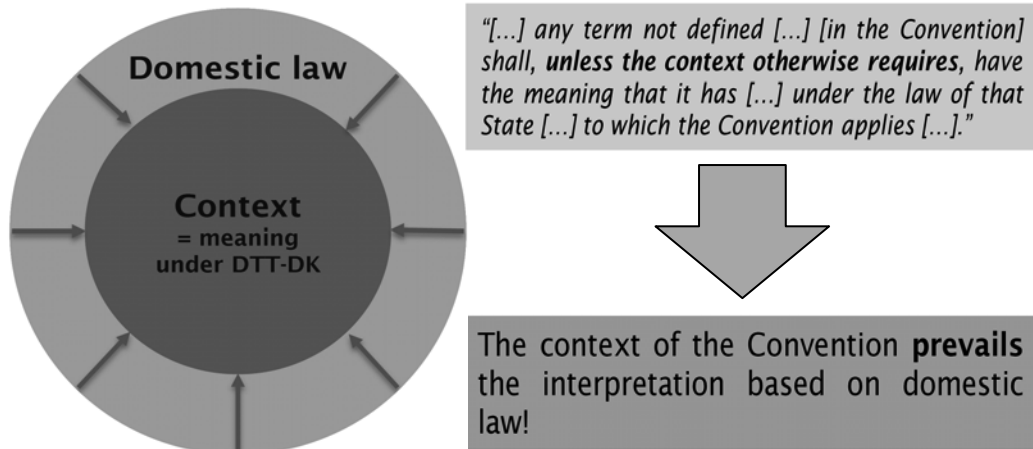
したがって、租税条約はそのコンテキストとして二重課税の防止を要求しており、デンマークがこの配当所得をどのように取り扱うかが考慮されなければならない。

つまり、スイスの国内法の「Beneficial Owner」のコンセプトにより、配当はガーンジー島の会社に支払われたとみなされる。しかし、租税条約のコンテキストは二重課税の防止を要求しており、そのことをもって、デンマークがこの配当所得をどのように取り扱うかが考慮されなければなら

ないとされたことが示された。

したがって、国内法による解釈とコンテキストの要求との関係は、前者が後者を包含するものであり、「Beneficial Owner」のコンセプトより狭いそのような解釈は、OECD モデル条約のコメンタリーに合致するものである。

➤ 国内法とコンテキストとの関係図



3. 租税法以外の国内法の解釈の利用（我が国でいう「借用概念」の利用）

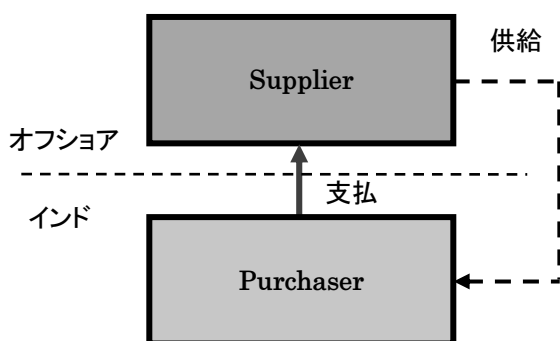
Goradia から、租税法以外の国内法の解釈の利用について、インドの事例が紹介され、これは、海外のサプライヤーから提供されたテレフォンシステム（ハードウェア及びソフトウェア）に対してインド事業者の支払った対価がロイヤルティを含むものかどうかで争われたものである。判決では、ロイヤルティとして適格な支払は、租税条約 12 条の「コピーライト」の使用に対してのみであり、「コピーライト」の用語は租税条約上に定義がなく、したがって、国内のコピーライト法の定義によることになる

とされた。インド事業者は、コピーライトの保有者が持つ権利を有しておらず、その支払はロイヤルティとは認定されないとの判断がなされたことが説明された。

なお、これに対するインドでの最近の展開として、コピーライトの国内法上の定義を租税条約の締結日から有効であるとする遡及改正がなされたことも紹介されていた。

Goradia から、インドにおける租税条約の用語の解釈の優先順位は、租税条約上の定義、国内の租税法上の定義、租税法以外の国内法の定義、判例法及び法令辞典、ウィーン条約の原則となっているとの見解が述べられた。

○ インドのロイヤルティの事例（租税法以外の国内法の解釈の利用）



【事実関係】

- ・ 海外サプライヤーからテレフォンシステム（ハードウェア及びソフトウェア）がインド事業者には供給された
- ・ インド事業者は、ハードウェア及びソフトウェアの対価の支払をした

【争点】

- ・ インド事業者の支払ったソフトウェアの対価には、ロイヤルティが含まれるのか

- ・ 当時のインドでは、ロイヤルティとして適格な支払は、租税条約 12 条の「コピーライト」の使用に対してのみである。「コピーライト」の定義は、租税条約上には存在していない。

【判決】

租税条約上に「コピーライト」定義がないことから、国内のコピーライト法の定義によることになるとの判断がなされ、インド事業者がコピーライトの保有者が持つ権利は有していないことから、その支払はロイヤリティとは認定されないとの判断がなされた。

4. みなし規定の利用

Martin から、法的擬制である「みなし規定」が租税条約 3 条(2)の適用にどのような影響を与えるかについて、2005 年以前のフランスの CFC 税制（タックスヘイブン対策税制）について争ったシュナイダー事件が紹介された。これは、フランス国務院（行政裁判における最高裁判所）が、フランスの CFC 税制はスイス子会社の利益に対して、配当に擬制することなしにフランスの法人税法を直接に適用しており、これは租税条約 7 条（事業所得条項）に違反するとしたものである。

租税条約 3 条(2)の下では、「事業利益（business profit）」という用語は、国内法における意味と同じものであり、法的擬制により課税がなされなければ租税条約 7 条（事業所得条項）に抵触するとの考えが示されたものとする。フランスは 2005 年に、CFC 税制を擬制配当である制度に改正することで、この問題の解消を図った。

また、このようなみなし規定の問題としては、CFC 税制の擬制配当に関して OECD モデル条約 10 条(1)の「paid to」、株式の出口課税に関して 13 条(5)の「alienation」、芸能人条項に関して 17 条(1)の「derived」があることが紹介された。

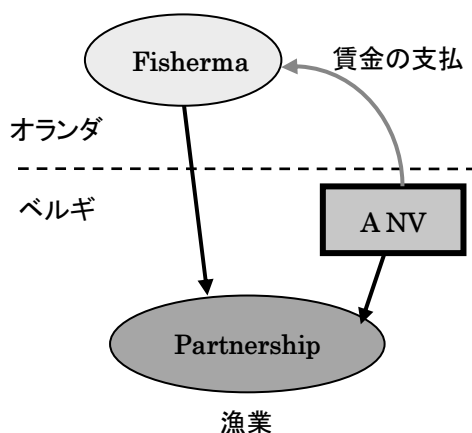
5. 居住地国はときには源泉地国の国内法による解釈と異なる解釈をすべきか？

Gunn から、居住地国の解釈が源泉地国の国内法による解釈と異なる事例として、ベルギーの漁船の事例が紹介された。これは、ベルギーにおいて、オランダ人の漁船員とベルギーの企業がパートナーシップを組成し漁業を行い、その報酬を当該企業から受けた取引について、オランダでは当該報酬を漁船員の事業所得と認定して課税したが、ベルギーはそれを漁船員がパートナーシップから受領する給与（賃金）所得と認定して課税したものであり、「認定の衝突（conflicts of qualification）」が生じたものである。

オランダの最高裁判所は、当該漁船員の所得がベルギーで課税されるかどうかの判断において、居住地国（オランダ）の国内法が適用されるとしたこと、結果的に国際的二重課税が生じることとなった。

なお、「認定の衝突（conflicts of qualification）」による二重課税については、2000 年に OECD モデル条約 23 条 A/B のコメンタリーが改正され、「居住地国がこれを回避すべき（源泉地国の認定を優先する）もの」とされたが、オランダのこのケースは 1970 年の租税条約の下で判断されたものであった。

○ ベルギーの漁船の事例（源泉地国の国内法と異なる解釈の居住地国での適用の可否）



【事実関係等】

- ・ オランダ人の漁船員がベルギーでパートナーシップをベルギーの企業と組成し漁業を行う
- ・ 漁船員は、その報酬を当該企業から受けとる
- ・ オランダでは当該漁船員に支払われる報酬について事業所得と認定して課税
- ・ ベルギーはそれを給与（賃金）所得と認定して課税

【争点】

- ・ オランダとベルギーで漁船員の所得に対して、「認定の衝突(conflicts of qualification)」が生じている
- ・ オランダ(居住地国)は、ベルギー(源泉地国)の所得認定の解釈を優先させるべきか

【判決】

オランダの最高裁判所は、当該漁船員の所得がベルギーで課税されるかの判断において、オランダ(居住地国)の国内税法の解釈を適用したことから、結果的に国際的二重課税が生じることとなった。

なお、2000年にOECDモデル条約23条A/Bのコメンタリーが改正されており、「居住地国は、認定の衝突(conflicts of qualification)による二重課税を避けるべきである」とされたところである。オランダのこの事例は、1970年の租税条約の下で判断されたものであ

セミナーE 付加価値税と非居住者である販売者

議長：Rebecca Millar(豪)

パネル：Piet Battiau(OECD)、Danny Cisterna(加)、Odile Courjon(仏)、Eduardo Meloni(アルゼンチン)、Pernilla Rendahl(スウェーデン)

〔テーマのポイント〕

- VATはEUの加盟国における基幹税であり、その他の地域でも重要性を増している。
- 商品（有形資産）の輸出入とサービス提供（無形資産）では、国境を越えるVATの課税について、特に執行可能性の観点からの違いが強く見受けられる。

1. 基本原則

「仕向地原則(destination principle)」とは消費税を消費地において課す原則であり、「原産地原則(origin principle)」とは消費税を生産地において課す原則である。消費地と生産地が同一国のなかにあれば問題はないが、これが別々の国である場合にどちらの国で消費税を課すのが問題となる。

国際的なコンセンサスとしては、商品（有形資産）の輸出入については「仕向地原則」であり、この場合には輸入に対して消費税が課され、輸出についてはゼロ税率かつ前段階までの税額還付がなされる。サービス提供（無形資産）については議論のあるところである。

2. これまでの OECD での取組

これまでの OECD における取組として、1998 年のオタワの電商取引に係る課税フレームワークや 2001 年の国境を越えるサービス及び無形資産の消費課税ガイドラインは、最近の OECD の VAT/GST ガイドラインに集約がなされており、国際的な一貫性がより要求されているとの説明がなされ、加えて、EU、アルゼンチン、カナダ、オーストラリアにおける取扱いについて紹介がなされた。

3. ケーススタディ

(1) 事例 1 - Oliver Jestel 事件 (ECJ 判決)

これは、最終消費者によって EU の外から輸入された商品の中間業者の消費税及び関税に係る債務負担についての ECJ 判決である。これについて、EU 域外のオーストラリア、アルゼンチン及びカナダにおける取扱いの比較がなされた。

(2) 事例 2 - コールセンターサービス (これはオンラインサービスではない)

グローバルなプロキユアメント契約の下での多国籍企業によるサービスの提供について、OECD、EU、アルゼンチン、カナダ及びオーストラリアからコメントがなされた。

(3) 事例 3 - オンラインサービス

オンラインサービスについては、スウェーデンの判例をもとに議論がなされた。

4. まとめ

結論として、付加価値税に関して非居住者が輸出入するときに問題となるのは、商品（有形資産）の輸出入よりも、サービスの提供（無形資産）であり、それが B2B なのか B2C なのか、仕向地国での徴収方法等が何なのかが問題となるところである。

セミナーF OECD：恒久的施設（PE）を巡る OECD の議論

議長：Richard Vann(豪)

パネル：Stefan Bendlinger(オーストリア)、Andrew Dawson(英)⁽⁶⁾、Aart Roelofsen(オランダ)⁽⁷⁾、Pascal Saint-Amans(OECD)、Jacque Sasseville(OECD)、Karine Uzan-Mercie(仏)

〔テーマのポイント〕

- OECD は 2011 年 10 月 12 日に PE (Permanent Establishment：恒久的施設) の解釈と適用に関してディスカッション・ドラフトを公表して広く意見募集を行ったところであり、このセッションはこのなかでの主要な論点について示したものとなっている。

1. OECD の課題と WP1 の作業等

冒頭、Saint-Amans から、OECD の優先課題として、非 OECD 加盟国の取込み、二重課税の排除 (MAP) 及び二重非課税等の防止 (base erosion、濫用的租税回避スキームへの対抗等) 透明性の向上 (情報交換、FATCA)、カスタマーサービスの向上 (政府に対する有益な分析の提供、ビジネスの意見の採用、議論の場所の提供) が挙げられた。MAP に関しては、セミナー C で明らかにされたとおり、2003 年に取り組んだはずの問題点が、いまだに存在し続けていることは遺憾であり、これらの問題点をより効果的に解消するための効果的な取組が必要であると述べられた。

OECD WP1 議長の Dawson から、現在の WP1 における課題 (芸能人・スポーツマン、受益者概念、排出権取引) の説明が簡単に行われるとともに、PE については、現在の作業が定義の見直しではなく、25 の

場面における PE の定義の明確化を行うものであり、OECD モデル条約 5 条自体の改正を行う意図のないものであるとの説明がなされた。また、2010 年度版のモデル条約コメンタリーのフルバージョン（過去にバインダー形式の 2 分冊で出版されていたもの）がコンパクト版として出版されたことの報告があった。

議長からは、現在のモデル条約における PE の定義が紹介されるとともに、そもそも何故 PE 概念が外国法人課税の基礎となっているかの理由は OECD モデル条約コメンタリー上において明らかではなく、外国法人を内国法人と同様にネット課税するためには、一定の存在が税務手続上必要とされるためではないかとの説明があった。また、PE の存在は、投資側から見た場合には、輸出（投資先での課税を受けない）と直接投資（投資先での課税に服する）との境界線としての意味を有しているとの意見が述べられた。

2. “at the disposal”（自由となる）場所を有することの意味

議長から、居住地国 R の法人（RCO）が、源泉地国 S の非関連の物流会社（LOGISTICO）に物流を委託するとともに、R 国において独立して警備コンサルタント業を行う Greta が LOGISTICO からの委託により、15 ヶ月にわたって LOGISTICO が S 国に有する倉庫について警備の監督を行う事例が紹介された。

OECD PE ワーキンググループ議長の Roelofsen から OECD での議論及びコメンタリーの改正案が説明された後、この事例の PE 認定については、民間のパネルである Bendlinger 及び Uzan-Mercie から、LOGISTICO は、RCO の所有する倉庫に商品が保管されているだけであり、その場所を自ら支配しているわけではないから

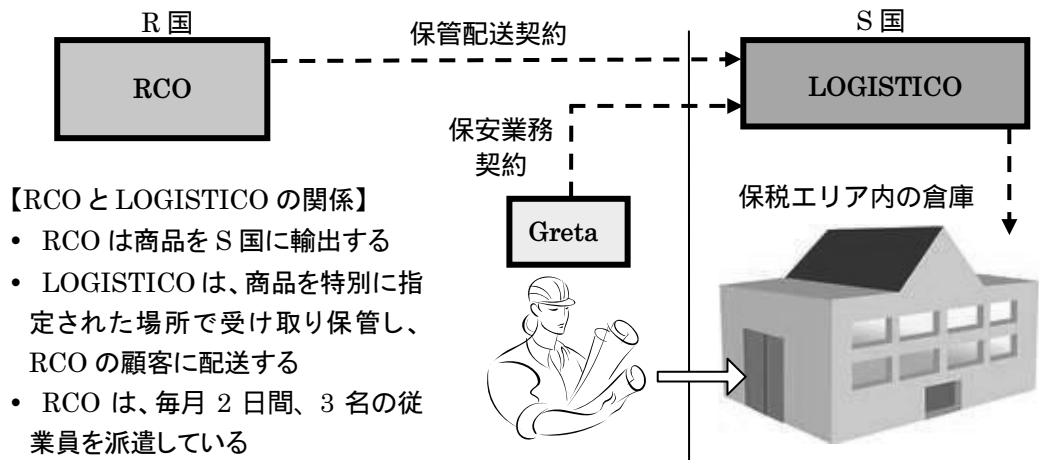
RCO の PE に該当しない。仮に該当するとしても、5 条 4 項から PE の認定は行われない。一方、Greta は S 国に PE を有するとの回答が行われた。

OECD WP1 議長の Dawson は、このパネルの回答に同意し、RCO に関しては、LOGISTICO とは非関連であること、物流に用いられる倉庫を自ら所有していないこと、S に従業員が存在しないこと等を勘案して、仮に商品が S 国倉庫に保管されているとしても、その場所は“at the disposal”であるとはいえず、PE が存在しないと考えること、一方、Greta に関しては、倉庫を使用していること、倉庫にアクセスが可能であること、倉庫での警備監督を主たる業務として行っていること、業務上その場に存在することが求められることから、源泉地国 S に、“at the disposal”（自由となる）場所を有するとの見解を示した。

これについて、Sasseville から、インドにおける Seagate 判決の紹介があり、RCO と同様の事実関係であるにもかかわらず、インドの裁判所は非関連の物流サービス提供業者を Seagate の 1 号 PE とする誤った判断をしたと批判した。また、Greta と同様の事実関係において、カナダの Dudney 事件⁽⁸⁾では裁判所が PE は存在しないと判断したことを紹介した。

なお、Sasseville は、倉庫を使用している事実自体は、5 条において Storage に言及していることから、本来 1 項に基づく PE が存在するものと考えべきであり、それが 4 項において否定されるものと考えた見解を述べた。一方、議長は、条約上の Storage は自社倉庫を前提としたものであり、単に自社商品が他社の物流倉庫を使用したからといって 1 項に基づく PE がいったん認定されると考えるのは誤りだとの見解を示した。

〔事例 1〕 - 場所が “at the disposal” (自由となる) となる場合とは？



【Greta と LOGISTICO の関係】

- Greta は R 国の独立した保安システムのコンサルタント業者である
- LOGISTICO と保税倉庫の保安業務に関する検査及び改善について請負契約を締結している
- 15 ヶ月の長期にわたり保税倉庫に出勤しており、他の部屋の使用も必要に応じ許可されている

3. 事業が PE を通じて遂行されることの意味

議長から、R 国の MAINCO が受注した S 国の建設工事について、建設工事(5 条 3 項の存続期間を超える)自体を S 国の独立事業者にすべて外注し、更に、工事の監督を R 国の関連法人 SUBCO に行わせる事例が紹介され、この場合においても、MAINCO が S 国に PE を有しているか否か、MAINCO の従業員が SUBCO に出向し、工事の監督を行った場合に、MAINCO 又は SUBCO は PE を有しているかとの議論が行われた。

この事例の PE 認定については、民間のパネルの Bendlinger 及び Uzan-Mercie はいずれも、MAINCO は S 国において何の物理的存在も有していない以上、PE を有するとはいえず、仮に PE を有するとしても、そこで果たされた人的な機能が存

在しない以上、PE に帰属する利益はないのではないかと回答した。一方、SUBCO については PE が存在することを認定した。しかし、その結果は MAINCO の PE の存在の有無の判断に何の影響もしないと回答された。

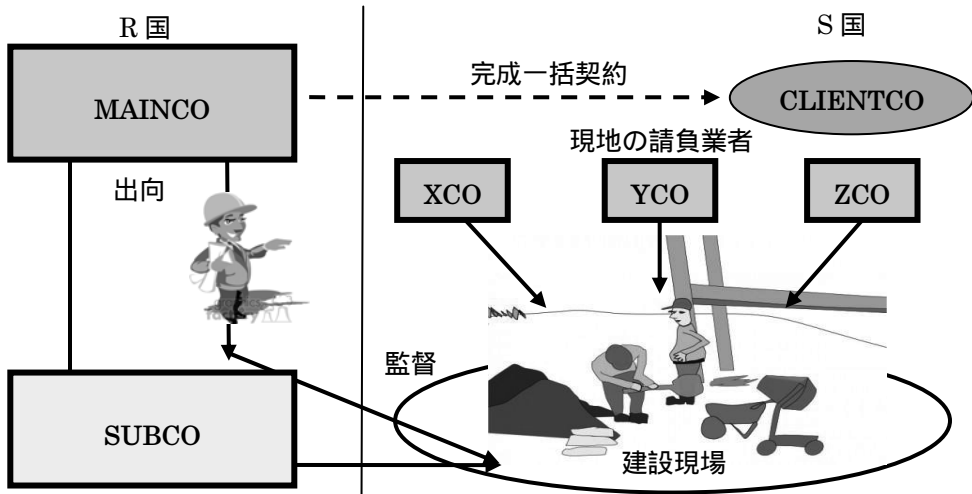
OECD WP1 議長の Dawson は、この回答に対して、に関しては、MAINCO は建設現場へのアクセスの権利を有しており、建設事業を自らの責任において実施している以上、外注の有無にかかわらず PE を有すると思われるべきであり、以前からもそのように OECD 加盟国において理解されており、「今回の改正はその明確化」との説明をした。に関しては、まず、SUBCO は工事現場に“at the disposal”である場所を有することから PE を有しており、SUBCO の従業員が MAINCO からの出向者である事実は MAINCO の PE の有

無に関連する可能性がある（ただし、本件では本来的に MAINCO の PE が存在する）と述べた。

これについて、Sasseville は補足として、MAINCO が S 国に何の人的機能も有しないと考えるのは誤りであって、AOA における考え方からも、人的機能が必ずしも自ら果たされる必要はない（外注先が果たす機能自体が PE の機能となる）との見解を示した。次に、インドにおける出向者と PE の存在に関する 6 つの判例を引用して、イ

ンドにおいては、ほぼ同様の事実関係であるにもかかわらず、それぞれの裁判で異なった判断がなされていることを示した。更に、出向者に関しては物品のリースと同等に考えることができ、本来リース商品が源泉地国に存在することは PE とはならない（したがって、出向者の存在は出向元の PE とならない）が、雇用関係は国より制度が異なるから、法律関係によっては異なる回答となり得るとの可能性を認めた。

〔事例 2〕 - 事業が PE を通じて遂行される場合は？



【MAINCO 及び SUBCO に係る事実関係】

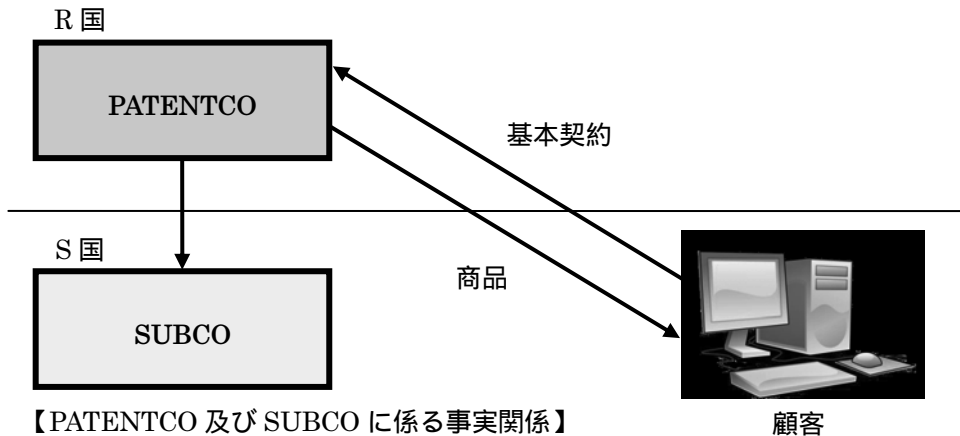
- ・ R 国企業の MAINCO は、S 国の居住者である CLIENTCO と完成一括契約を締結
- ・ CLIENTCO は MAINCO に建設現場へのアクセス権を認容
- ・ MAINCO は、S 国の複数の現地の請負業者に、実際の建設業務を外注委託
- ・ MAINCO は、R 国企業である 100% 子会社の SUBCO に建設現場の監督業務を委託
- ・ SUBCO は、監督業務のために 23 ヶ月の間 20 名を雇用し、加えて MAINCO は自社の従業員を 5 ヶ月間 SUBCO に出向させ監督業務に当たさせた

4. 契約が他者の名前において締結されることの意味

議長から、R 国の PARENTOCO が S 国顧客に直接商品を販売するにあたり、S 国の関連会社 SUBCO が一定の顧客とあらか

じめ PARENTOCO に指示をされた範囲内において顧客と価格交渉をする場合に、SUBCO は PARENTOCO の代理人 PE となるか否かの議論が行われた。

〔事例3〕 - 契約が他者の名において締結される場合は？



【PATENTCO 及び SUBCO に係る事実関係】

- R 国企業の PATENTCO は、S 国企業の SUBCO の 100% 親会社である
- SUBCO は、S 国における顧客の勧誘、商品説明等のサポート業務を行う
- PATENTCO の商品販売は、インターネットを通じて Web 上での契約によりなされる

顧客の幾人かは、交渉を要求してくることがあるが、SUBCO の裁量は限定されている(価格、保証期間)

この事例については、OECD PE ワーキンググループ議長の Roelofsen から、真の問題は、SUBCO の行為が法的にではなく経済的に PARENTCO を拘束する場合に、SUBCO が PARENTCO の名前において契約を締結したと言えるか否かであるとした上で、OECD の作業部会では意見の集約が行われず、コメンタリーの改定が見送られたとの報告があった。

Sasseville はこれに加えて、この問題に関しては契約が締結されたか否かといった論点とともに、どこで誰によって締結されたのかといったきわめて事実関係に依存した問題解決が必要になるとのコメントがあった。また、再度 Seagate 事件に触れ、この事件の事実関係を代理人 PE の観点から検討した場合、契約に関する国連条約及びインドの国内法における契約の考え方から、インドにおける役務提供会社が Seagate の代理人 PE であるとの認定の可能性があった点が指摘された(インド当局

の主張には含まれておらず、裁判でもこの観点からの検討は行われていない)。

最後に、議長からは、本来の代理人 PE の趣旨は源泉地国における 1 号 PE 認定の回避が代理人を通じて達成されることを防止するためであり、代理人には限定的な契約締結権限ではなく恒常的な契約締結権限が与えられていることが本来の趣旨だったのではないかと指摘があった。

5. まとめ

議長からの「今後も、外国法人課税の基準として PE を使用するべきか」との問いに対して、OECD PE ワーキンググループ議長の Roelofsen は、課税当局側として、PE を巡るグレイゾーンの存在を認めた上で、執行上で対応できる余地がある現在の制度が望ましいと述べた。

ビジネス界を代表するパネルの Bendlinger は及び Uzan-Mercie からは、より明確で簡素な制度とすることを求めるとの意見が述べられた。

OECD WP1 議長の Dawson は、現実的な観点から、PE に関する問題に対する答えは今後も永久にすべてが解決することはないと述べ、OECD のパネルは、完全な制度ではないとしても PE 以外に代替的なより優れた基準がないとの考えを示した。

最後に、Saint-Amans は、OECD としてビジネス界の声に応えるべく何が出来るかを引き続き考えたいと述べた。

セミナーG ラテンアメリカにおける国際課税の進展

(当方からの参加者不在のため省略)

セミナーH 国境を越えた寄付金

議長：Otmar Thömmes(独)

パネル：Sigrid Hemels(オランダ)、
Brigitte Muehlmann(米)、Miranda
Stewart(豪)、Tina Tukic(EU)

〔テーマのポイント〕

- 外国の慈善団体に対する寄付金について、その所得控除や損金算入を認めることで海外慈善団体に対する寄付へのグローバルな進展を期待したいという考え方を前提にしたセッションとなっていた。

1. 背景⁽⁹⁾

議長から、ロンドンの機関が実施した調査によると、OECD 加盟国における海外の慈善団体に対する寄付金の額は 1991 年の 50 億 US ドルから 2008 年の 530 億 US ドルと大幅な伸びを示しており、米国が最大ドナー（2008 年で 72 億 US ドル）であるが、最も大きな伸びを示しているのはアジア地域であり、過去 5 年において中国では 800 程度の私設基金が設置されているとの報告がなされた。また、これらの海外慈善団体に対する寄付金の税務上の取扱いについては、損金不算入を強化する方向に動く

国（例：豪など）と、より柔軟に損金算入を認める国（例：オランダ）とに別れてきていることが示された。

2. ケーススタディ

自国の居住者が、海外において公益法人に認定され税を免除されている癌研究機関（以下「CRI」という。）に寄付を行ったケースにおける各国の取扱いが議論された。

Muehlmann は、米国では、収入の一定割合に達するまでの金額が損金算入され、5 年間の繰越が認められることを述べた上で、原則として寄付控除は米国法に基づき設立された適格慈善団体に対するものに限られるから、CRI に対する寄付は損金算入の対象とならないとした⁽¹⁰⁾。

Stewart は、オーストラリアはきわめて厳格な制度を有しており、オーストラリアにおける適格の団体にしか損金算入が認められないこと、この「オーストラリアにおける」の意味は、オーストラリアで設立され、支配・活動・資産がオーストラリアに所在し、オーストラリア人の利益のためにのみ資するものであることが説明された。したがって、CRI をはじめ、オーストラリアにおける海外美術館の支館、オーストラリア人を救うために海外に設立された基金、途上国の学校の建設のためにオーストラリアに設立された基金に対する寄付金はいずれも損金算入されないとした。更に、この取扱いは個人・法人共通であり、その背後には、過去の濫用的な租税回避スキームの存在、財政危機、非合法目的（マネーロンダリング、テロリスト支援）への基金の流用の懸念であるとされた。

Hemels は、オランダにおいては、その目的が公的な利益を追求するものであり、かつ、オランダにおいて慈善団体として登録された団体に対する寄付金は、その設立の場所を問わず損金算入の対象となることから、CRI が登録さえ行えば寄付金は損金

算入されることを説明した。更に、その団体が文化的活動（活動の場所を問わない）を行う団体として登録された場合には、その団体に対する寄付金は125%の所得控除が受けられること⁽¹¹⁾、実際にいくつかの海外の美術館等が登録を行っていることが示された。

3. 中間財団の介在

その後、海外慈善団体に対する寄付が国内の中間財団（Intermediary Charity）によって行われた場合の取扱いが議論された。

Muehlmann から、米国では、海外慈善団体の活動が国内の公的に認証された慈善団体と同等のものであり、かつ、中間財団が海外慈善団体の支出に責任を有する場合には損金算入が可能であること、最近では Donor-advised Funds と呼ばれる国際的な慈善活動を促進する団体を通じた寄付が増加しており、同様の取扱いが適用されることが説明された。

続けて、Tukic から、中間財団の例として、日本メセナ協議会、ヨーロッパにおける TGA（Transnational Giving Europe）が紹介され、中間財団の活動コストを要するという点で、完全な解決策ではないが現時点で有効な手段として評価された。

Stewart は、オーストラリアでは中間財団は国内の慈善団体にのみ寄付が可能であり、現在提出されている法案では、よりこの要件が厳格化される予定であると紹介された。

4. EU 条約上の取扱い

Tukic から、国内慈善団体と EU 域内他国に所在する同等（Equivalent）慈善団体に対する寄付とに異なる取扱いを行うことは、EU 条約が定めた自由な資本の移動の保障に反するとした判決が紹介され、その結果として現在では域内 18 ヶ国において国外の慈善団体に対する寄付金の控除が認められるようになったことが紹介された。

議長から、ただし、その要件（何を以て同等とするか等）は各国の国内法によって定められることから、それぞれの国の規則に従った証明が厳しくなったこと、ハンガリーにおいては、国内の慈善団体に対する寄付金の所得控除が廃止される、といった形で、従前の寄付金控除の規定がより制限的になる傾向があることが指摘された。なお、「自由な資本の移動の保障」については、域外国との間でも保障される自由であり、相手国で同等の取扱いが行われないことはこの保障の適用除外理由とはならないこととされているが、その一方、相手国との間に情報交換規定がある必要があり、他の正当な理由があれば適用除外とされる場合があることが述べられた。更に、EU 域内で寄付を行う者、寄付の受領者に対して統一的な税務上の取扱いを認めた新たな法人組織形態「ヨーロッパ財団」が検討されていることが紹介された。

Hemles は、EU のこの取組を評価する一方で、現在の案ではこの団体を利用した租税回避や濫用に対する措置が十分に考えられていない（例えば、英国居住者がマルタにヨーロッパ財団を設立し、これに多額の寄付を行った場合、所得控除は英国で行われるが、英国は財団の活動内容の監督権限がなく、また、活動内容に不正があった場合の罰則の定めがない）ことを批判した。

二国間条約において慈善団体に対する寄付金が規定されている例として、Hemles からオランダ・バルバドス条約が挙げられた（この規定はオランダ側ではなく、バルバドスの主張により採用された）。また、Muehlmann から、米国モデルでは採用されていないが、米国とカナダ、メキシコ、イスラエル条約には、相互の国の慈善団体に対する寄付金に損金算入を認める規定が含まれているとの説明があった。

5. 今後の方向性

将来的にはよりグローバルな形での取組が望ましいが、短期的な解決策としては、中間財団の利用が考えられるとされた。聴衆から、他国の企業（例えば医薬品の研究機関）に対する寄付金に損金算入を認めた場合、自国の税を犠牲にして他国の競争力を高めることにならないかとの指摘が行われた。これに対しては、その方向性は国家間の閉鎖性を高めるため、オランダのように可能な限り海外慈善団体に対する寄付金にオープンとすることで、他国からの貢献を期待するべきであるとの考え方でパネルの意見は一致した。

セミナー 国際的通信に係る所得

議長：Jinyan Li(加)

パネル：Bernard Bacci(仏)、Mukesh Butani(インド)、Kim Majure(米)、Xiong Wei(中)

〔テーマのポイント〕

- ICI (International Communications Income) が発生するときに、課税上のどのような問題が発生するのか。通信を行った者の居住地国と通信の相手国（これを源泉地国というのか）のどちらの法令によるのかなど、まだ、国際的なコンセンサスが不明瞭な領域である。

1. ICI の定義

パネルは、「国際通信所得」(ICI) を「一方の国から他方の国までのデータの送信又は情報通信並びに情報通信能力の提供から生じる所得」と定義した。

2. ICI に関連する課税問題

ICI に関連する課税問題としては、3 つのカテゴリーが認識されている。源泉徴収税に関しては、所得に性格付けを行い、かつ、所得の源泉地国を判定する必要がある、

法人税に関しては、他国での活動が PE を形成するか、そして、PE のある国に租税債務が生じているかどうか、二重課税の軽減に関して、居住地国が税額控除を与えるのか、源泉地国にどの程度の租税を支払うのかということである。

3. 国際ローミング

国際ローミングについては、ローミング契約者（すなわちユーザー）が訪問した場所（国）でサービスを使用することができるようにするための、異なった国における通信ネットワークオペレーター間のサービスであると、広義に論じられた。

この課税上の取扱い、通信ネットワークオペレーター間の契約に基づくが、ローミング契約者はそのホームオペレーターと契約を行っており、国際ローミングの使用の際には、ホームオペレーターにその国における課税ルールに従って、利用した国に関係なく支払をすることになる。

パネルは、この分野で国際的ガイダンスが欠如していることを批判した。OECD は 2009 年 11 月の一般的遠距離通信取引に関連して租税条約問題に関するディスカッション・ドラフトを公表したが、その後更なるステップが取られなかった。

唯一の対応できる国際規制上の取決めは、オペレーター間の国境を越える取引に課税に関して源泉地国課税を禁止するメルボルン条約であるように思われるが、これは 1989 年のものであり、現状ではまったく環境が異なっているものと思われる。

4. インド、中国及び米国において採られたアプローチ

インドでは、源泉地国ベースで ICI が課税される際の厳しい基準が示されており、中国においても ICI に係る特別な規則はないが、源泉地国ベースでの課税が強調されている。

米国については、通信が米国の施設や人

を通じて米国外から米国外に伝達さえる場合の米国における課税上の問題点についての説明がなされた。

セミナーJ 国際課税における最近の展開

議長：Philip Baker(英)

パネル：Mary Bennett(米)、Nishith Desai(インド)、Chloe Burnett(豪)

発表者：StÉphane Gelin(仏)、Robert Danon(スイス)、Stig Sollund(ノルウェー)

〔テーマのポイント〕

- IFA の各セッションのテーマは、2 年以上前に選定されて具体的な準備が進められていくものである。
- したがって、ここ 1 年間の国際課税の重要な進展については、この「国際課税における最近の展開」において取り上げることで、時宜的なフォローがなされている。

1. OECD の無形資産に関するディスカッション・ドラフト

Gelin から、ディスカッション・ドラフトに対する民間コメントとして、68 のコメント（総ページ約 1,000 枚）があったこと及びそのコメントのポイントとして、現在のディスカッション・ドラフトが租税回避を前提とした取扱いであるかのような記述とされている点に多くの批判があったことが報告された。

これに対して Bennett は、本年 6 月に開催された G20 ミーティングにおいて、国内課税基盤の侵食（base erosion）や所得移転に対抗すべきこと、これに関連する OECD の議論に注目すべきことが記載されていること等に触れ、政府及び OECD はこのような形で政治的なプレッシャーを受けており、その意向がドラフトに反映して

いるのではないかと述べた。

《参考》OECD の無形資産に関するディスカッション・ドラフトの概要

2012 年 6 月 6 日に「OECD の無形資産に関するディスカッション・ドラフト」が公表されており、具体的内容としては以下の 4 章について検討がなされている。

無形資産の定義

無形資産から生ずる利得の帰属

無形資産の利用又は移転を含む取引

無形資産を含む取引の独立企業間対価の決定

について、無形資産の「定義」の明確化は、OECD 無形資産ドラフトでは、限定的な定義を置くのではなく、無形資産についての包括的な概念を示すことで、将来的に現れる新しい無形資産についてもそのなかに取り込んでいけるものとしている。

について、無形資産の「所有者」の明確化は、OECD 無形資産ドラフトでは、無形資産から生ずる利得の帰属について、その法的所有のみに基づいて、いわゆるタックスヘイブン等の国々に帰属させるということは望ましくないとして、経済的所有に基づいて判断をすべきとしたようである。しかし、これには先進国と途上国で、具体的な経済的所有に基づく帰属の在り方について意見調整ができておらず、検討途上のものであるという。

最後に、 について、比較対象取引の存在しない無形資産の一括移転に係る評価に関して、OECD 無形資産ドラフトでは、会計上の評価手法であるインカム・メソッドを独立企業間価格の第 6 の算定方法として採用することとはしないものの、利益分割法の一要素として利用は可

能であるとしたようであり、制約的な導入を検討しているようである。

会計上のインカム・メソッドは、納税者及び税務当局のどちらにおいても恣意的な利用が可能となる側面があり、慎重な対応が要求されるところである。

2. エクイティスワップと租税条約上の特典受益者 (Beneficial Owner)

Danon から、デンマークの銀行が、第三国の投資家とエクイティスワップ契約を結び、投資家から一定の金銭を受領する見返りに、指定されたスイスの法人に対する投資から生じる配当相当額を支払う契約を行った場合⁽¹²⁾において、その銀行がスイス・デンマーク租税条約の特典受益者に該当するか否かが争われている訴訟の報告がなされた。

判決はいまだ下されていないものの、これまでに、銀行はスワップ契約の義務として実際に指定されたスイス法人に投資を行う必要はなかった点等が明らかになっていることが紹介され、説明者の意見としては、特典受益者条項は租税回避防止規定ではないことから、要件に合致すれば条約恩典を認められるべきと述べた。

議長からは、恩典受益者に関しては、デンマーク (ISS 事件) や中国 (6 件の恩典受益者資格の否認) で課税及び訴訟が生じており、注目すべきことであると述べられた。また、中国ではこれに関して二つのサーキュラー (2009 Circular 601 及び 2012 Circular 30) が公表されていることの報告があった。

また、Bennett から、恩典受益者に関する OECD ディスカッション・ドラフトの改訂版が近く公表されることの説明があった。

3. インドにおける一般的租税回避規定 (GAAR) の導入

Desai から、インドにおける劣悪な税務環境 (適用の不透明性、条約特典のオーバーライド、過大な罰則、職員の腐敗、長期間にわたる審理・裁判手続) の熱のこもった説明とともに、遡及適用を有した GAAR 導入についての強い批判が行われた。

なお、その場で、インドの参加者から、この説明が中立性を欠くとの指摘があり、公正に運営されている Shome 委員会が GAAR 適用の一定期間凍結、セーフハーバーの導入、政府の立証責任、グラッドファーザー条項の導入、アドバンスドルーリングの採用等の提言を首相に対して行ったことに触れ、これを前提とした GAAR は必ずしも不合理な制度ではなく、過敏な反応をいさめる場面があった。

GAAR に関しては、Burnett 及び議長から、豪で GAAR の改正 (遡及適用期間あり) が行われたこと、英で初めて GAAR が導入されることとなったことの説明がなされた。

議長の Philip Baker から、改正税法の遡及適用について認められるものかどうかについて、決して認められない、ときには認められる、常に認められる、で挙手をするミニディベートがなされたが、その結果としては、会場から と のそれぞれに半数程度の支持が見受けられた (にも 1 人だけ挙手があり、会場を沸かせていた)。

4. 国連移転価格マニュアルの完成

Sollund から、国連移転価格マニュアル (なお、これには無形資産、役務提供に関する章は含まれていない。) が、今月 (2012 年 10 月) 開催される国連年次総会に提出され採択される見込みであること等の報告があった。

Bennett から、OECD においても移転価格の執行手続をより多くの国に受け入れられるものとするために、簡素化の検討が行われていること、今後、この検討が文書化や紛争解決 (APA 手続の簡素化等) にも拡

大することが期待されているとのコメントがあった。

加えて、Burnett から、豪において移転価格税制の抜本的改正(遡及適用条項つき、OECD 移転価格ガイドラインへの直接的言及あり) が行われたこと、Desai から、インドにおいて APA が導入されたことの報告がなされた。

5. 情報交換

2013 年 1 月から実施される米国の FATCA に関して、Bennett から、最近公表された米国と欧州 5 カ国(仏、独、伊、スペイン及び英) の共同声明(Model)、並びに米国と日本及び米国とスイス(共に Model)との共同声明に基づく、2 種類のアグリーメントモデルについて説明がなされた。将来的には、FATCA は国際的な自動的情報交換のフレームワークとして拡大する可能性があるとの指摘がなされた(説明者の Bennett 自身は、現在の米国主導の枠組みが世界的な枠組みとなることには反対)。

《参考》国際的情報交換 - 米国における FATCA の導入への対応の概要

2010 年 3 月 18 日にオバマ大統領は「外国口座税務コンプライアンス法(Foreign Account Tax Compliance Act : FATCA)」に署名し、同法が成立した。外国口座税務コンプライアンス法は、米国の納税者が米国外に保有する金融資産に対し包括的な源泉徴収及び報告義務を課す法律として、米国の納税者が資産を海外に移転することによる租税回避を防止するために立法がなされたものであり、2013 年 1 月 1 日以降の支払に適用される。

この外国口座税務コンプライアンス法によると、外国金融機関(Foreign Financial Institutions)が受領する米国

債券の利子、株式の配当及びそれらの譲渡対価(売却代金及び元本) に原則として米国で 30% の源泉徴収を課すというもので、この源泉徴収を避けたいのであれば、外国金融機関は財務省と米国口座の有無をすべて確認し、その情報を IRS に提出することに同意する「外国金融機関同意契約」を締結することで、この適用を免除される。

この「外国金融機関同意契約」を締結せずに FATCA の報告義務を履行した取扱いとして、Model 及び Model の米国との共同声明が公表された。

・ 欧州 5 カ国と米国との共同声明(Model)

2012 年 2 月 8 日に、米国財務省は FATCA に関し欧州 5 カ国との共同声明文を発表した。当該声明文において、FATCA の実施には、各国の法的制約により外国金融機関が報告義務を履行できない場合があるという問題を指摘した上で、当該問題を克服し、外国金融機関の負担を軽減するものとして、「政府間アプローチ」を提案した。

当該アプローチは、外国金融機関が米国口座情報を、IRS に直接報告する代わりに自国政府に対して報告し、当該政府が既存の租税条約に基づき米国に情報を提供するものである。米国は、FATCA 履行協力の見返りとして、米国金融機関の口座情報について自動的情報交換を行う準備があると表明している。

米国及び欧州 5 カ国は、中期的には今後他のパートナーとなる国や OECD、場合によっては EU と、FATCA を自動情報交換に関する共通モデルに適用させるよう共同で作業していくことを約束した。

・ 日本と米国との共同声明(Model)

2012 年 6 月 22 日に、日本と米国は FATCA に関して共同声明文を発表した。これによると、日本の金融機関は IRS に登録を行い、毎年、米国人口座情報及び非協力口座の総数と総額を、IRS に直接報告することとされた。

非協力口座に係る追加情報としてのグループ情報の依頼については、日米租税条約の情報交換条項に基づき、日本の権限ある当局は遅滞なくこれを提供する。

みなし遵守又は脱税リスクが低いため、適用除外と扱われる日本の金融機関又は事業体を、「特定のカテゴリー」として米国が特定する。この対応により、非協力的口座保有者の口座の閉鎖を求められなくなる見込みである。

その後、議長からは、スイスと独⁽¹³⁾、英、オーストリアが締結した条約相手国居住者が保有するスイス銀行匿名口座に係るスイスでの源泉徴収に関する取決め（いわゆる「Rubik Agreement」）の説明が行われた。

ここで議長から、国際的情報交換のフレームワークとして相応しいのは、FATCA による国際的な自動的情報交換、各国間での Rubik Agreement、このどちらでもない、で挙手をするミニディベートがなされたが、会場からはへの支持が最も多かった。

6. 課税紛争の投資協定に基づく仲裁手続の開始

Desai から、ロシアの YUKOS 事件（ロシア政府が大統領の反対勢力であった者が経営する YUKOS に対し多額の課税をした結果、YUKOS が破産した）に関して、YUKOS の投資家であったスペインの居住者が、ロシア政府を相手として投資協定に基づく仲裁手続を開始したことが報告された。

近年、同様のケースがインドでも生じており、税務紛争が投資協定に基づく紛争解決手段で取り上げられるようになっていることが報告された。

セミナー K EU：金融取引課税

議長：Malcolm Gammie(英)

パネル：Manfred Bergmann(EU)、Christian Comolet-Tirman(仏)、Francesco Guelfi(イタリア)、Axel Haelterman(ベルギー)、Urs Kapalle(スイス)、Daniel Shaviro(米)

〔テーマのポイント〕

- EU では、最近の金融危機の費用への補償等のために、2011 年 9 月に金融取引課税 (financial transaction tax : FTT) に係るドラフト指令を公表した。
- この新しい金融機関への課税制度について、EU の加盟国として導入をすべきかどうかも含めて議論がなされたものである。

1. 委員会が提案したヨーロッパの金融取引課税 (FTT) 案

提案された FTT の一般的な特徴として、FTT は有価証券及び他の金融商品の販売又は購入に適用される、デリバティブ取引は同じく対象とされる、FTT の広範囲な適用範囲にもかかわらず、特定の免除が個人及び企業によるプライベートな借入を含めて与えられる、FTT の発生は 2 つの条件が満たされることを要求する、すなわち、第一に、取引当事者（パーティ）の一方が、EU の加盟国で設立をされている、第二に、加盟国で設立された金融機関が、自身又は他人の口座のため若しくは取引に関わる名前で行動している、有価証券及び他の金融商品のケースにおける FTT の課税ベースは、独立企業間の市

場価格での対価より大きくなる、デリバティブのケースにおける FTT の課税ベースは、再評価をしていなければ、契約時点での合理的な元本の金額となる、有価証券及び他の金融商品のケースにおける FTT の税率は、各パーティに 0.1% (合計 0.2%) である、デリバティブのケースにおける FTT の税率は、各パーティに 0.01% (合計 0.02%) である等の説明がなされた。

提案された FTT の主要な目的は、最近の金融危機の費用への補償をさせるため、金融機関から妥当な負担金を徴収すること及び加盟国が個別のアプローチを進めた結果としての金融市場での断片化を回避するためであると要約された。

2. FTT の導入に係る各国の対応

FTT 導入について、イタリア政府は原則として反対ではないが懸念はある。一方で、ベルギーは完全に FTT の導入を支持している。フランスについては、既に 2012 年 8 月 1 日の時点で導入をしている。スペインは FTT 導入の最終決断を見送っており、より狭い適用範囲を期待している。スイスにおいては、FTT が導入された場合には、1917 年当時の取引税が復活するのと同様となる。

3. FTT の実施に係る問題とパネルの見解

FTT の実施に関し、デリバティブ取引の規模の 75% までへの縮小予想、自国の金融課税との二重課税、市場の流動性への悪影響等の懸念が挙げられた。

FTT の導入の是非については、若干のパネルが「ノー」であることを明言したが、他のパネルは FTT の肯定的な効果を指摘し、完全又は部分的にその導入を是認した。

セミナーⅠ 租税条約の特典制限 (LOB) 条項の現状

議長：Daniel Gutmann(仏)

パネル：Daniel Berman(米)、Raphaël Gani(スイス)、今村隆教授(日)、Gideon Klugman(イスラエル)、Alexander Rust(ルクセンブルグ)

〔テーマのポイント〕

- LOB (Limitation on Benefit) 条項とは、租税条約特典を享受できる者を一定の要件を満たす適格居住者等に限定する条約の特典濫用防止規定であり、日本においては 2004 年に発効した日米租税条約で初めて導入された。
- この LOB 条項の各要件及びその運用等が納税者にとって過重な負担となっていないか等について議論するもの。

1. 米国型 LOB 条項の導入について

Berman から米国における LOB 条項の導入経緯の説明があり、Klugman が、米イスラエル条約交渉の経験から、米国は条約濫用のリスクがない場合であっても例外なく LOB 条項を導入する強い方針であることを明らかにした (米国は、表向きは第三国が米 - イスラエル間の自由通商協定を利用する惧れがあるからと説明)。

今村教授から、現在では米国を含まない国の間でも LOB 条項が導入されつつあり、例えばインドは 21 の条約に、日本は 6 の条約に導入していることを示し、例えば日本の場合には、日米条約を契機として投資所得の課税に係る条約上のポリシーを源泉地国課税から居住地国課税に変更しており、条約相手国との投資促進に資するとともに、条約の濫用を防止するためには LOB 条項が必要とされることとなったと説明した。更に、LOB 条項には、() 対象となる所得に制限がなく、源泉地国免除の場合だけでなく軽減の場合も対象とする米国型の「包括的 LOB 条項」と、() 対象となる所得を限定した上、源泉地国免除となる場

合だけに限定する「制限的 LOB 条項」とあることを示した。

Berman は、続けて、US モデルにおける現在の LOB 条項の説明をした上で、US 条約例に見られる派生的受益 (derivative benefits) 基準は US モデルには含まれていないこと、LOB 条項はすべて客観的テストであるが、そのバックアップとして、客観的要件を満たさなかった者に対して、権限のある当局が裁量により条約濫用の恐れのない者に対して主観的な判断 (discretionary test) により救済を与える余地を残していると述べた。

その後、Rust が、OECD モデル条約では、第 1 条のコメンタリーにおいて、条約濫用の対抗のため挙げている 3 つのアプローチ (ルックスルー、課税に服するか否かのテスト、チャンネルアプローチ) を示した上で、その代替として LOB 条項を挙げていることを説明した。更に、US モデルは OECD モデルにおける LOB 条項よりもより厳格な要件を有しており、CA 認定に関しても、OECD モデルでは CA が認定をする義務がある (shall) こととされているのに対して、US モデルでは CA の認定自体が裁量 (may) であることを指摘した。

2. 執行上の問題点

今村教授から、LOB 条項の重要な性格として、米国のアプローチを反映したテキストとなっていることから、(条約濫用は課税庁に立証責任がある国であったとしても) LOB 条項への適用可能性を納税者が立証しなければならないこととされているとの指摘があった。その適用方法としては、源泉徴収義務者を經由して一定の文書を課税当局に提出することにより、源泉課税自体の減免が行われる場合 (米、日を含む多数) と、いったん減免なしで徴収が行われた後に、還付される方式 (イタリア、スイスなど) があるが、前者の場合、源泉徴収義務

者に文書提出等の付加的事務が発生することの説明があった。

次に、所有割合テストについて、例えば利子を受け取る側の国において資本関係の連鎖があり、その一部が海外において所有されているとき、実質的には締結国の居住者が利子受領者の過半数を所有している場合であっても、計算上所有割合テストを満たさなくなる不合理⁽¹⁴⁾が指摘された。

更に、所得侵食基準に関しては、所得受領者の間接支出割合の計算上、その支出先が適格者 (公開会社) であっても適用除外とされることが指摘された。これに関しては Klugman から、この基準の適用に際しての関連者への「支払」には何が含まれるのか明らかではない (特に、関連者間の支払が連鎖する場合で、支払のいずれかが税務上損金不算入である場合) との指摘があった。

能動的活動基準に関しては、Berman から、過去の US モデルには 3 つの基準によるセーフハーバーテストが含まれていたこと (注: この範囲内であれば適格性が認められるが、範囲外となった場合にただちに特典が否定されるものではない) が説明された後、今村教授から、事業法人 (製造) を傘下に有する純粋持ち株法人が海外の販売法人から配当を受領した場合に、能動的活動基準を満たすか否か、との問題提起が行われ、今村教授は、条約の文言から、満たすとの考えを支持した。

派生的受益基準に対しては、Klugman から、受領者の株式を所有する法人が所在する第三国と支払者の所在する国との租税条約上の限度税率が極めて低い (例: 5%) 場合であったとしても、条約の恩典 (課税免除) がすべて否定される不合理な結果となること、第三国が複数ある場合の取扱いが不明確であることが指摘され、このような場合には、条約の恩典を第三国との間の

適用税率（複数ある場合には、いずれか高い方又はそれらの平均）とするべきではないかとの提案があった。

3. 権限のある当局による認定

Gani から、LOB 条項の規定の複雑性・厳密性に対する安全弁としての CA 認定制度が設けられているが、経験上、あまり活用されていないことの報告があった。また、この制度は LOB 上不適格ではあるが租税回避目的ではない者を救済するためのものであるから、公平さの観点から審査が行われるべきであり、必要に応じて MAP の手続が用いられるべきとの発言があった（米国は、認定により恩典を拒絶する場合、相手国の当局に対してコンタクトをするとのこと）。なお、Gani から、米蘭間条約においては一定の基準が示されていること、MOU には考慮すべき 6 つのファクターが示されているとの報告があった。

4. 提言

所得の受領者がごく少数の種類株式を発行し、第三国の居住者が所有している場合や、適格者が合併等により形式上不適格者となる場合が挙げられ、現在の規定が厳格すぎるのではないかとの意見が示された。

更に、Gani から、スイスの裁判例（条約締結国外の法人 X が、源泉地国 S に所有する子会社 SCo が蓄積した利益を配当するに当たり、条約締結国 R の法人と、SCo 株式と R 株式の交換をする取引における条約特典の否認）を紹介した。また、情報交換規定があり他国の所有者の情報が入手できる場合には、現在のような複雑なルールは必要ないのではないかとの指摘があった。

追って、Rust から、EU 裁判所での米英航空協定が、英国航空会社と域内英国外航空会社に差別的な取扱いをしているとされた判例を受けて、LOB 条項は EU 法違反である恐れが生じたものの、2006 年判決において、LOB 条項が全体的な条約のバランス

に貢献するものであるとの理由により、EU 法に適合するものであるとする判決が示されたことが報告された。しかし、租税条約の目的以上に厳格な LOB 条項の適用を行うことに対しては疑問が呈された。

最後に、仮に LOB 条項で適格とされた場合であってもその国が国内的に租税回避防止規定を有している場合、否認される恐れがあることの指摘があった。また、条約上の租税回避行為防止規定との関係について、今村教授が、制限的 LOB 条項の場合には、条約濫用否認規定が必要であるが、条約が包括的 LOB 条項を有する場合には条約濫用否認規定は不要であるはずとの指摘を行った。

-
- (1) 「調整課税所得」とは、「当期の課税所得」に財務省規則に規定された「加算項目」として支払利子の純額、繰越損失、減価償却費、非課税利子の額、受取配当の損金算入額、当期のキャピタルロスの繰越・繰戻し等を加えて、「減算項目」として除却・処分資産に係る減価償却等の損金算入額、買掛・未払勘定の減少額（未払利子を除く）、売掛・未収勘定の増加額（未収利子を除く）、非課税所得に係る経費等、株式・資産の取得のために生じた負債利子、当期のキャピタルロスの損金不算入額等を差し引くことで調整を行ったもの。
 - (2) 「限度余裕額」とは、「調整課税所得」の 50% の額が「支払利子の純額」を超える部分をいう。
 - (3) この「利子控除制限枠」制度に対しては、2010 年税制改正で緩和措置が採られており、適用除外規定としてネット支払利子の金額の 100 万ユーロから 300 万ユーロへの引き上げ、超過ネット支払利子の 5 年間の繰越等が認められることとされた。
 - (4) これに対しては、Oatway から、CA としての経験上円滑な MAP の実施ためには CA 相互の人的な信頼関係、共通理解が重要であり、対面協議が必要であると思うとのコメントあり。また、Marlies から、OECD の場には各国の CA が集まる機会が多くあることから、このような場も直接的なコンタクトの機会として利用すべきとのコ

メントあり。

- (5) 親会社が世界各地から徴収する際に用いていたロイヤルティ料率について、親会社の管轄当局が移転価格課税を行った場合、及び連年赤字を計上する販売拠点の法人を管轄する当局が、低マージンの中間物流拠点との取引について移転価格課税を行い、その商流の川上に更に他の国の関連法人が関与している場合。青山教授からは、複数国の PE が関与する課税事案も例として考えられるとのコメントあり。
- (6) OECD WP1 議長。
- (7) OECD PE ワーキンググループ議長。
- (8) 議題 1 で Arnold 教授が取り扱ったものと同じ判決。
- (9) 本セッションの焦点は、外国の慈善団体に対する寄付金について国内法上（又は条約上で）損金算入を認めるか否かであり、慈善団体以外（関連者等）に対する寄付についての議論は行われなかった。
- (10) 法人・個人により取扱いが異なる。法人の場合、事業目的に基づくものであれば全額が損金不算入となる（製薬会社が海外の大学に特定の研究のために寄付を行う場合等）。
- (11) 法人・個人により取扱いが異なる。法人の場合には一定金額の上限あり。個人の場合、原則的には所得金額の割合による制限があるが、継続的な寄付金である場合には、その全額が損金算入される（他の財産により生活をしている者が収入の全額を寄付した場合には、課税所得金額はゼロとなり、収入を超える寄付金は繰越控除の対象となる）。
- (12) 経済的には、第 3 国投資家が銀行から借入れをしてスイス法人に投資した場合と同一の結果を生じる。
- (13) 2012 年 12 月 3 日発行の "Tax Notes International" の 895 頁に、"The Slow Demise of the Germany-Switzerland Tax Agreement" という記事の掲載があり、このなかで、ドイツとスイスの源泉徴収を用いた新しい協定について、11 月 23 日にドイツ議会上院で否決されたことが伝えられており、ボストン大会時点から状況が変わってきている。
- (14) 例えば、受領者側 R とその親会社 A の株式のそれぞれが、40% ずつ第三国居住者に所有されて

いる場合、計算上は受領者側居住者 6%（60% × 60%）となり、適格性を満たさない。