

講演録

租税条約における居住地国の二重課税排除義務

—欧州委員会によるマクドナルド事件決定を参考に—

岡山商科大学法学部准教授

坂 巻 綾 望

◆SUMMARY◆

本稿は、令和元年12月5日（木）に霞が関・中央合同庁舎第4号館で開催された「第1回税務研究会」における坂巻綾望准教授（岡山商科大学法学部）の報告内容を取りまとめたものである。

本報告では、租税条約の解釈一般に関係する重要な問いを提起していると考えられる欧州委員会によるマクドナルド事件決定を取り上げ、法人が得たロイヤリティに対して、居住地国であるルクセンブルクが、租税条約に基づいて二重課税救済措置を講じる義務があるかどうかについて、租税条約の構造を確認した上で、本事件の概要と租税条約上の解釈問題を説明している。

なお、本講演録を取りまとめるに当たり、必要に応じて、坂巻准教授が若干の加筆等を行っている。

（令和2年6月5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、全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	42
I 租税条約の構造	43
1 コンプリート型	43
2 オープン型	44
3 OECD モデル租税条約 23 条の内容	44
II マクドナルド事件の概要	44
1 リストラクチャー前のグループ構造	44
2 リストラクチャー後のグループ構造	45
3 ルクセンブルクとアメリカにおける課税関係	45
4 問題の所在	45
III 「性質決定の抵触」に当たるか？	46
1 ルクセンブルク・アメリカ租税条約の規定	46
2 OECD の見解（ニューアプローチ）	46
3 欧州委員会の判断	47
4 検討	48
IV 二重非課税の状況においても免除を付与すべきか？	49
1 OECD の見解	49
2 ルクセンブルク・アメリカ租税条約	49
3 わが国の租税条約	50
4 欧州委員会の判断	50
V 残された課題	51

はじめに

岡山商科大学の坂巻と申します。本日は、報告の機会をいただきありがとうございます。

私の報告では、欧州委員会によるマクドナルド事件決定をとりあげ、同事件において争点となった租税条約上の解釈問題についてご紹介いたします。「マクドナルド」というのは、ハンバーガーを売っているマクドナルドでございます。この事件では、マクドナルドグループの一員である法人が得たロイヤリティに対して、居住地国であるルクセンブルクが租税条約に基づいて二重課税救済措置を講じる

義務があるかどうかの問題となりました。

ルクセンブルクは、問題となったアメリカとの租税条約において、居住地国としての二重課税救済措置として免除方式を採用しております。その規定は、OECD モデル租税条約 23 条 A の 1 の規定とほぼ同じ内容です。ルクセンブルク税務当局は、アメリカとの租税条約に基づいて、免除を付与すべきであると考えました。ところが、欧州連合の欧州委員会が、ルクセンブルクは租税条約の解釈を誤っており、本来はマクドナルドに対して免除を付与すべきではなかったとして、2015

年に調査開始決定をいたしました⁽¹⁾。なぜなら、アメリカにおいては国内法上課税対象とされておらず、ルクセンブルクが課税しないことによって二重非課税の状況が生じていたからです。租税条約上義務付けられていない免除をマクドナルドに与えたのであれば、それは補助金の付与に該当し、EU 競争法に違反します⁽²⁾。EU 法に違反する場合、ルクセンブルクはマクドナルドからその補助金相当額を回収しなければなりません。そこで、ルクセンブルクによる租税条約の適用が正しいのかどうか問題となりました。最終的には、欧州委員会は、2018 年の最終決定において、ルクセンブルクは EU 法に違反していないとの結論に至りました⁽³⁾。

わが国は、居住地国による二重課税排除措置として免除方式をしていないため、わが国においてマクドナルド事件とまったく同じ状況は生じないと考えられます。それにもかかわらずこの事件をとりあげたのは、同事件は租税条約の解釈一般に関係する重要な問いを提起していると考えたためです。本事件における租税条約解釈上の問いは、2 つあります。

そこで、本日は、租税条約の構造について確認したうえで、本事件の概要と 2 つの解釈問題について、ご説明いたします（スライド 2）。資料として、スライドをプリントアウトしたものと拙稿を配付させていただきました⁽⁴⁾。拙稿には、マクドナルド事件の概要と欧州委員会の開始決定及び最終決定の重要な部分を掲載しております。スライドの最後には、モデル租税条約 23 条⁽⁵⁾（スライド 28）、同 23 条に関するコメンタリー⁽⁶⁾（スライド 29～35）、ルクセンブルク・アメリカ租税条約（スライド 36～38）の抜粋を載せております。以下、ルクセンブルク・アメリカ租税条約を省略して「ル米租税条約」と呼ばさせていただきます。

I 租税条約の構造

租税条約の目的は、国際的二重課税を排除することにあります。典型的には、居住地国と源泉地国による二重課税です。この二重課税を排除するために、OECD モデル租税条約は次のような構造となっております（スライド 3）。第 1 章と第 2 章は、定義や条約の適用範囲を定めております。第 3 章「所得に対する課税」と第 4 章「財産に対する課税」は、所得の類型ごとに課税権を配分するルールを定めております。6 条から 22 条です。これらの規定は「配分規定」と呼ばれます。そして、第 5 章は、「二重課税排除の方法」と題されております。これは、居住地国の二重課税排除義務を定めています。23 条 A は免除方式について定め、23 条 B は税額控除方式について定めております。各国はこれらの方式の選択をすることができます。23 条 A と B の規定を「救済規定」と呼ぶことにいたします。

1 コンプリート型

この救済規定と配分規定の関係はどうなっているのでしょうか。6 条から 21 条の配分規定は、「コンプリート型」と「オープン型」の 2 つに分けることができます⁽⁷⁾。

「コンプリート型」は、「shall be taxable only in」という表現が使われている規定です（スライド 4）。「一方の国においてのみ課税される」ことを定める規定です。例えば、7 条 1 第 1 文がこれに該当します。7 条 1 は、「一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。」と定めております。「一方の締約国」は居住地国です。「他方の締約国」は P E 所在地国です。厳密には源泉地国と P E 所在地国は区別されるべきですが、本日は理解を容易にするため、「源泉地国」に P E 所在地国も含めさせていただきます。7 条 1 第 1 文は、居住地国のみが課税するこ

とができることを定めておりますので、言い換えると、源泉地国は課税をすることができないということになります。このように一方の締約国の課税権を制限することによって、二重課税が排除されます。このような規定は、「コンプリート型」と呼ばれます。この場合には、居住地国による二重課税排除措置がなくとも二重課税が排除されますので、23 条を適用する必要がありません。

2 オープン型

「オープン型」は、「may be taxed in」という表現が使われている規定です（スライド 5）。例えば、7 条 1 第 2 文です。「一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、その企業の利得のうち当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において租税を課することができる（may be taxed）」と定められています。P E が所在する場合には、その所在地国が課税をすることができます。末尾の「租税を課することができる」という部分は、英文では「may be taxed」と表現されています。これは、P E 所在地国が課税をすることが禁じられていないことを意味するだけであって、課税することを義務付けているわけではありません。課税の根拠はあくまでもその国の国内法です。そして、この文言は、居住地国については触れておりません。居住地国が課税することを禁じてはおりません。居住地国も、課税をすることができるのです。そうすると、こうしたオープン型規定のもとでは、源泉地国も居住地国も課税をすることができますので、そのままでは二重課税が残ることになります。こうした場合に二重課税を排除するのが、23 条の規定です。

3 OECD モデル租税条約 23 条の内容

23 条は、「一方の締約国の居住者がこの条約の規定に従って他方の締約国において租税を課される（may be taxed）所得を取得する

場合には、当該一方の締約国は...当該所得について租税を免除する。」と定めております（スライド 6）。これは、居住地国側の救済義務を定めた規定です。つまり、居住地国は、この条約の規定に従って源泉地国において租税を課される（may be taxed）所得について、租税を免除しなければなりません。「租税を課される」という部分は、英文では「may be taxed」となっております。これは、先ほどのオープン型規定において用いられていた表現と同じです。したがって、23 条の対象は、オープン型規定において源泉地国による課税が許容されている所得であると考えられます。

6 条から 21 条の規定をコンプリート型とオープン型に整理したものがスライド 7 です。右側がオープン型、左側がコンプリート型です。オープン型の規定が適用される所得のみが 23 条の対象になります。つまり、源泉地国が課税をすることができ、居住地国も課税をすることができる所得です。そのような所得については、居住地国が最終的に二重課税を救済する義務があります。

このように、6 条から 21 条のいずれの所得分類の性質を有するのか、そしてどの条項が適用されるのかによって、23 条が適用されるかされないかの結論が異なってきます。

II マクドナルド事件の概要

それでは、マクドナルド事件の概要をご説明いたします^⑧。

1 リストラクチャー前のグループ構造

スライド 8 は、マクドナルドがリストラクチャーをする前の図です。左側の McDonald's Corporation は、マクドナルドグループにおける親会社です。以下、「マクドナルド本社」と呼びます。この法人は、アメリカデラウェア州の法人であり、上場しています。主たる事務所はイリノイ州オークブルックにあります。マクドナルドレストランには、直営店とフランチャイズがごございます。フランチャ

イズについては、マクドナルド本社がフランチャイズ権を所有しており、これを全世界の各国の子会社にサブライセンスし、その子会社がフランチャイズ加盟店にその使用を許諾するという構造になっておりました。その結果、全世界からの使用料はアメリカ法人であるマクドナルド本社の所得となり、アメリカ法人税が課されます。これがリストラクチャー前の構造です。

2 リストラクチャー後のグループ構造

マクドナルドグループは、このような構造を 2009 年に変更いたしました。リストラクチャー後のグループの構造がスライド 9 です。ヨーロッパ市場に係るフランチャイズ権をルクセンブルク法人が譲り受けることとなりました。フランチャイズ権を譲り受けた法人は、ルクセンブルク法人である **McD Europe Franchising sarl** (以下、「X」と呼ぶ) です。X は、このフランチャイズ権をアメリカ支店に帰属させることにいたしました。アメリカ支店はこれをスイス支店に対してサブライセンスします。スイス支店は、ヨーロッパのフランチャイズ加盟店に対して、フランチャイズ権の使用を許諾いたします。また、それに付随するサービスも提供いたします。スイス支店は、使用料とサービス提供の対価をフランチャイズ加盟店から受け取ります。そして、スイス支店は、アメリカ支店に対して、フランチャイズ権の使用料を支払います。

そうしますと、結局のところ、ヨーロッパ市場に係る使用料はこのアメリカ支店の所得としてたまることになります。このアメリカ支店は、実は、マクドナルド本社と同じくオーストラリアに事務所があります。本社の従業員がアメリカ支店の従業員を兼任しておりました。したがって、実態としてはほとんど変化がないにもかかわらず、アメリカ法人にたまっていた使用料がルクセンブルク法人のアメリカ支店にたまる構造に変更されたと考えることができます。問題は、この使用料に

対する課税です。

3 ルクセンブルクとアメリカにおける課税関係

アメリカおよびルクセンブルクにおけるアメリカ支店に対する課税関係がスライド 10 です。

右側がアメリカにおける課税関係です。本件所得については、アメリカにおいては国内法に基づいて法人税が課せられません。アメリカ国内法では、外国法人はアメリカにおいて「事業 (trade or business)」を行っている場合に限り、それと実質的に関連する所得に対してのみ課税がなされることになっております。今回、アメリカ支店の活動は、ヨーロッパ市場に係るフランチャイズ権の使用料を受け取っているだけであるため、アメリカにおいて「事業 (trade or business)」を行っていないといえないようです。したがって、この使用料についてはアメリカにおいて法人税が課されません。このアメリカにおける課税関係については、争いがありません。

ルクセンブルクにおける課税関係は、左側です。ルクセンブルクでは、国内法では内国法人の全世界所得に対して課税をすることになっております。X のアメリカ支店の所得も課税対象となります。次に、アメリカとの租税条約に基づいて、ルクセンブルクはその所得に対して免除を付与する義務があるかどうか問題となります。ルクセンブルク税務当局は、アメリカ支店は P E を通じてアメリカにおいて事業を行なっているため、アメリカに課税権が配分されており、ルクセンブルクは免除を付与する義務があると考えました。

4 問題の所在

今回の争点は、X のアメリカ支店が受け取った使用料について、ルクセンブルクが租税を免除する義務があるかどうかです。この問いに答えるに当たって、さらに 2 つの問いが生じます。

第 1 に、「性質決定の抵触」に該当するかどうか

うかという問題です。OECD のコメンタリーによれば、租税条約の適用に当たって両締約国がある所得を異なって分類する状況は、「性質決定の抵触 (conflict of qualification)」と呼ばれます。このような状況においては、居住地国が源泉地国の性質決定を尊重すべきであるとされます。そこで、本件では、このコメンタリーに従って、ルクセンブルクはアメリカの性質決定を尊重してXに免除を付与する義務はなかったと解すべきであるかどうかの問題となります。第2に、相手国が課税の対象としていない所得についても、居住地国は救済規定に基づく免除義務を負うのかどうか、という問題です。アメリカにおいて現に課税されていないにもかかわらず、それでもルクセンブルクは免除を付与する義務を負うのでしょうか。二重課税の排除という租税条約の目的に鑑みて、二重課税が生じない場合にまで租税を免除する義務はないと解することはできないのでしょうか。欧州委員会の開始決定は第2の点について主に検討しており、最終決定は第1の点について主に検討しています。

Ⅲ 「性質決定の抵触」に当たるか？

1 ルクセンブルク・アメリカ租税条約の規定

まず、第1の問いについて見ていきたいとします。問題の規定は、ル米租税条約 25 条 2 です (スライド 13)。これは、冒頭の部分を除けば、OECD モデル租税条約 23 条 A とほぼ同じ文言です。冒頭の部分の違いについては後ほど詳しく申し上げます。

同条約 25 条 2 によれば、「ルクセンブルクの居住者がこの条約の規定に従ってアメリカにおいて租税を課される (may be taxed) 所得を取得する場合には、ルクセンブルクは当該所得について租税を免除する。」こととされており、そして、本件所得が「この条約の規定に従ってアメリカにおいて租税を課される (may be taxed) 所得」という要件を充

足するかどうかについては、事業所得条項を見る必要があります⁹⁾。ル米租税条約 7 条 1 は、OECD モデル租税条約 7 条 1 と同じ内容であり、「P E なければ課税なし」の原則を定めております (スライド 13)。そうすると、X がアメリカに所在する P E を通じてアメリカにおいて事業を行っているかどうかの問題となります。

ルクセンブルクの国内法を参照すれば、アメリカ支店はアメリカにおいて「事業」を行っているといえるそうです。そうすると、そのアメリカ支店に帰せられる利得については、「アメリカにおいて租税を課される (may be taxed) 所得」に該当することになります。ルクセンブルクは、25 条 2 に基づいて、本件所得について租税を免除しなければならないということになります。

これに対して、アメリカにおいては、租税条約上の「事業 (business)」はアメリカ国内法にいう「trade or business」と同じ意味であると考えられております。アメリカ国内法における「trade or business」の意味によれば、アメリカ支店はヨーロッパ市場に係るロイヤリティを受け取っているだけであるため、アメリカにおいて「事業」を行なっているとはいえないそうです。そうすると、本件所得に対してアメリカは租税を課税することができません。その結果、ルクセンブルクは 25 条 2 に基づいて租税を免除する義務を負わない、ということになります。

2 OECD の見解 (ニューアプローチ)

租税条約の適用に当たって、両締約国がある所得を異なって分類してしまうという状況は、遅くとも 1986 年に Klaus Vogel によって検討されております (スライド 15)。Vogel は、このような問題を「性質決定の問題 (qualification problem)」と呼んでいます。この問題については、各国が自国の法律に基づいてそれぞれ租税条約の規定を適用すれば良いという見解もありうる一方で、そうする

と、二重課税が排除されない、あるいは二重非課税が生じるため、その解決方法が論じられています。

OECD の「23 条に関するコメンタリー」のパラ 32.1 から 36.7 は「性質決定の抵触」(conflict of qualification)と題され、同様の問題を扱っています。これは、2000 年改正により挿入されました。コメンタリーには、事例が説明されておりますが、「性質決定の抵触」という言葉は定義されておらず、その理論は必ずしも明らかではありません。パラグラフ 32.4 (スライド 29) を図解したものがスライドの 31 です。

次のような状況を想像してください。両締約国の国内法においてパートナーシップの扱いが異なっている。パートナーシップを法人として扱う国と透明体として扱う国があります。その取扱いの差異に基づいて、両締約国が適用しようとする租税条約の条項が異なってしまうという状況です。適用条項が異なる結果、どちらの国に課税権が配分されているかについて見解が異なり、二重課税が放置されたままになったり、二重非課税が生じたりすることになります。コメンタリーは、このような事例を「性質決定の抵触」と呼んでおります。

そして、このような場合、居住地国が源泉地国の性質決定に従うべきであるとしていきます。それにより、抵触が解消され、二重課税が排除されることとなります。ただし、あらゆる場合において、居住地国が源泉地国の決定に従うべきであるというわけではありません。両締約国の事実認定が異なっている場合や租税条約の規定の解釈が異なっている場合には、居住地国は源泉地国の決定に従う必要はないということです⁽¹⁰⁾。このような場合には、相互協議 (25 条) によって解決が図られることとなります。

コメンタリーは、二重課税が生じる状況だけでなく、二重非課税が生じる状況において

も、同様に考えております (スライド 16)。つまり、それが性質決定の抵触による場合には、居住地国は源泉地国の性質決定に従うべきです⁽¹¹⁾。ただし、事実認定が異なっていることや条約の規定の解釈が異なっていることが原因で二重非課税が生じている場合には、居住地国は源泉地国に従う必要はないということです。このような見解がコメンタリーに 2000 年に定められました。これは、「ニューアプローチ (new approach)」と呼ばれております⁽¹²⁾。

3 欧州委員会の判断

そこで、今回の事件では、このニューアプローチに従うべきかどうか問題となります。OECD モデル租税条約のコメンタリーの法的性質については議論があります⁽¹³⁾。特に、ル米租税条約が締結された 1996 年よりも後にニューアプローチがコメンタリーに示されたため、ニューアプローチが当該租税条約の規定の解釈として正しいかどうか問題となります。欧州委員会の最終決定は、コメンタリーやニューアプローチの法的性質については検討していません。ニューアプローチがル米租税条約の正しい解釈であるかどうかについても検討していません。ニューアプローチを出発点として、本件は「性質決定の抵触」に該当するのかそれとも「解釈が異なる場合 (difference of interpretation)」に該当するのか検討を行なっています⁽¹⁴⁾。

もし、性質決定の抵触に該当するのであれば、ルクセンブルクはアメリカの性質決定に従うべきであり、したがって、租税条約上アメリカに課税権は配分されていないため、ルクセンブルクは免除を行う義務はなかったということになります。この点について、欧州委員会の最終決定は、本件が「性質決定の抵触」に該当することの立証がなされていないと述べ、ルクセンブルクによる解釈適用を誤りでないと判断しました (スライド 17)。「ルクセンブルク国内法とアメリカ国内法におけ

る『事業』という用語についての異なる解釈は、両国が租税条約上の異なる規定を適用することにつながっていない。むしろ、同じ規定、すなわちル米条約第5条について異なる解釈を行なっているだけである⁽¹⁵⁾と述べております。欧州委員会は、「性質決定の抵触」は租税条約上の異なる規定を適用している場合に限られる、と考えたのでしょう。結論として、ルクセンブルクはアメリカによる解釈を受け入れる必要はなく、租税条約に基づいて免除を付与する義務はない、ということになります。

4 検討

私は、居住地国が源泉地国の性質決定に従うべき場合は、両締約国が異なる規定を適用している場合に限定されるのか、それはなぜかという疑問を持ちました。この点を明らかにするためには、ニューアプローチの理論的根拠を明らかにしなければなりません。

仮に、「性質決定の抵触」が「異なる規定を適用する (apply different provision)」場合に限られるとしても、本件は異なる規定を適用していないと言い切れません (スライド 18)。アメリカは租税条約のいずれの規定も適用していないのかもしれませんが、仮にいずれかの規定を適用しているとすれば、7条1第1文であると考えられます。そうすると、アメリカは7条1第1文を適用しており、ルクセンブルクは7条1第2文を適用しているといえますが、これらは異なる規定なのでしょう。このように、ニューアプローチの射程は必ずしも明らかではありません。

スライド 19 は、ニューアプローチの根拠です。居住地国は源泉地国の性質決定に従うべきであるという見解は、当初は OECD モデル租税条約3条2に基づいて展開されました⁽¹⁶⁾。3条2は、租税条約に用いられている用語のうち定義がなされていないものについては、適用国の国内法を参照して意味を確定すべき旨を定めております。Avery Jones (英)

らは、この規定における「適用」という言葉は国内法による課税が租税条約によって制限される場合に限られると解するのです。租税条約によって課税権が制限される場合に租税条約の規定を「適用」しているといえるのであり、そのような場合には3条2により国内法を参照することになるのです。これを進めて、居住地国は配分規定を「適用」するわけではないので、居住地国は国内法を参照して所得を性質決定しないということになるのでしょう。

しかしながら、この見解には反論がなされたため⁽¹⁷⁾、同様の見解が OECD モデル租税条約 23 条に基づいて主張されました⁽¹⁸⁾。同条における「この条約の規定に従って他方の締約国において租税を課される所得」という文言に関心が向けられました⁽¹⁹⁾。この文言によれば、居住地国が問われているのは、源泉地国がその租税条約に従ってその所得に課税することができるかどうかであり、居住地国が所得を性質決定することは求められていないということです。

しかし、23条のこの文言のみからそのように解することはできないとの反論がなされています⁽²⁰⁾。私は、23条のみではニューアプローチの根拠として説得力が弱いと考えます⁽²¹⁾。23条と3条2に租税条約の趣旨目的や構造を合わせて読むと、確かに、源泉地国が国内法に基づいて性質決定をして、それにより租税条約を適用する、居住地国はそれに従って救済を付与するかしなくて良いかを決定する、そのように読めるように思います。

そうすると、性質決定の抵触は、租税条約の用語について締約国の国内法を参照した場合に生じる抵触ということになります。別々の規定を適用している必要はないと考えられます。確かに、コメンタリーでは、源泉地国が13条1または2を適用する一方で居住地国が13条5を適用する事例が挙げられていますが、その理由は説明されていません。結

論として、私は、今回の事案は「性質決定の抵触」に当たり、ルクセンブルクはアメリカの性質決定に従わなければならなかったと考えます。つまり、ルクセンブルクは免除を付与する義務はなかったと考えます。

IV 二重非課税の状況においても免除を付与すべきか？

本件における2つ目の解釈上の問題は、相手国が課税の対象としていない所得について、居住地国は免除を付与することを義務付けられているかどうかです。そのような場合には居住地国は免除を付与することを義務付けられないとすれば、そもそも「性質決定の抵触」に該当するかどうかについて論じるまでもなく、ルクセンブルクは免除を付与する義務がなかったといえます。そこで、この点について検討をしてみました。

1 OECDの見解

OECDは、23条の解釈として、相手国がその課税権を実際に行使することは要件ではないと解しております(スライド22)。23条A1の規定における「この条約の規定に従って他方の締約国において租税を課される」という部分の英文は、「**which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of this Convention**」となっております。この「**may be taxed**」という表現は、実際に課税権を行使することを求めています⁽²²⁾。「**are taxed**」とか「**will be taxable**」という表現ではないからです。「**may be taxed**」という表現は、これまでに見てきたように、6条から21条の配分規定においても用いられています。それは、その国による課税を禁じないという意味であり、その国による課税を許容していることを意味しています。そうすると、租税条約上相手国に課税権が配分されている場合には、相手国が実際に課税をしていなくても、居住地国は免除を付与しなければならないわけです。コメントリ

ーは、このような場合にも居住地国が免除を付与すれば二重非課税が生じることを認識しており、二重非課税を回避したい国は源泉地国における課税を条件として居住地国が免除義務を負うことを定める規定を租税条約に定めることができると述べております⁽²³⁾。そのような規定は、「**subject to tax 条項**」と呼ばれております⁽²⁴⁾。言い換えれば、そのような規定がない場合には、相手国が課税していない場合にも、居住地国は免除を付与する義務があることとなります。

2 ルクセンブルク・アメリカ租税条約

本件では、ル米租税条約25条の冒頭の文言が「**subject to tax 条項**」に該当するのかどうかという疑問が生じます(スライド23)。ル米租税条約25条の冒頭には、「ルクセンブルクにおいては、二重課税は次のとおり除去される (**In Luxembourg double taxation shall be eliminated as follows**).」という文言が含まれています。これは、単なる柱書にすぎないとも考えられますが、二重課税が生じていない場合にまで居住地国が免除を付与することを義務付けるものではないことを表現した文言とも考えられます。OECDは、後者のように考えているようです⁽²⁵⁾。

そして、次のような点からその見解が補強されます。ル米租税条約においては、ルクセンブルクが居住地国となる場合である25条2にはそのような文言が含まれているのに、アメリカが居住地国となる場合である25条1にはこのような文言が含まれていないのです。それはなぜか。それは、アメリカは外国税額控除方式を採用しているため、相手国が課税をしているかどうかにかかわらず税額控除を付与しても、そもそも二重非課税が生じないからであると考えられます。居住地国が外国税額控除方式を採用している場合には、相手国が課税していなければ、控除すべき税額がないため、外国税額控除しようがありません。したがって、「二重課税は次のとおり除

去される」という文言は、相手国が課税していない場合にまで免除を付与する必要がないことを示した文言であり、外国税額控除方式が採用されている場合には同文言は不要であると考えられます⁽²⁶⁾。しかし、わが国の租税条約を分析したところでは、そのように言い切ることは難しいように感じました。

3 わが国の租税条約

スライド 24 は、租税条約関係法規集を参考にして、「二重課税は次のとおり除去される。」という文言が含まれているわが国の租税条約をピックアップしたものです。例えば、インドとの租税条約にはこの文言が含まれています。インドが居住地国となる場合の救済規定にこの文言が含まれております。インドは税額控除方式を採用しております。これに対して、インドとの租税条約において、日本が居住地国となる場合の救済規定には、この文言は含まれておりません。日本が居住地国となる場合の救済規定にこの文言が含まれているのは、オマーン、スロベニア、ポルトガル、エクアドルです。日本は居住地国としての救済方法としては常に税額控除方式を採用しているわけですが、この文言が含まれている租税条約が存在しています。相手国が税額控除方式を採用していて、この文言を含めている租税条約もあります。結局のところ、この文言を含めている租税条約とそうでない租税条約の法則を見出せません。このことからすれば、わが国においては、この文言は二重非課税を防止することを意図したものであると言い切れません。単なる冒頭の言葉であって、何の意味も持たない可能性があります。

4 欧州委員会の判断

欧州委員会は、このル米条約の文言についてどのように判断したのでしょうか。開始決定は、この2つ目の論点について検討し、そこから結論を導いております。これに対して、最終決定は、この2つ目の論点が存在するこ

とを明らかに認識してはいますが、その答えを明確にしておりません（スライド 25）。結局、1つ目の論点から結論を導いております。

開始決定においては、この論点について興味深い見解が述べられております（スライド 26）。まず、ル米租税条約 25 条 2 における「may be taxed」という要件は、「現に課税されていることを要件としたものであるとは考えない」と述べられております⁽²⁷⁾。これは、OECD と同じ見解です。次に、「本件については、アメリカの課税上、アメリカ支店は P E に該当しないのであるから、アメリカはアメリカ支店に帰せられる所得について租税を課することができない（cannot be taxed）」と述べられております⁽²⁸⁾。最後に、「本件所得については、アメリカにおいて『租税を課される（may be taxed）』可能性がない（no possibility）」と述べられております⁽²⁹⁾。

これらを私は次のように理解いたしました。欧州委員会は「may be taxed」と「can be taxed」を区別していると考えられます。

「may be taxed」な所得には、「cannot be taxed」な所得は含まれないと考えたのではないかと思うのです。国内法上課税対象に含まれない所得は、「租税を課することができない（cannot be taxed）」所得なのです。国内法上租税を課することができない（cannot be taxed）所得は、租税条約上租税を課することができる（may be taxed）所得にはなりえないのです。租税条約は、国内法に基づいて発生した課税権を制限するにとどまり、課税権を生み出すことはできないからです。したがって、そもそも国内法上租税を課することができない（cannot be taxed）所得については、租税条約によって課税が許容されたとしても、「租税を課される（may be taxed）所得」になりえない、そのように考えたのではないかと推測します。このような解釈は、欧州委員会独自の見解ですが、明らかに否定されている見解でもないように思います。つま

り、救済規定は、相手国が現に課税権を行使している所得であることまで求めないが、相手国の国内法上課税の対象とされている所得であることは当然に求めていると理解するのです。例えば、ある所得が国内法上課税の対象とはされているけれども、除斥期間が経過して実際の租税の納付がなされなかったような場合は、相手国において「租税を課される (may be taxed)」の要件を満たし、居住地国は免除を付与する義務があるということになります。これは、あくまでも私の理解による開始決定の見解です。

V 残された課題

最後に、今後のことについて考えてみました (スライド 27)。23 条の救済規定は、源泉地国による現実の課税を要件としたものではないとこれまで解されてきたわけですが、BEPS 後はどのように解されるのでしょうか。というのも、BEPS によって、OECD モデル租税条約前文に次のような文言が付け加えられました⁽³⁰⁾。「脱税または租税回避を通じた非課税または租税の軽減の機会を生じさせることなく、二重課税を除去するための条約」という文言です。これは、租税条約の目的が二重課税の排除に限定されるのではなく、脱税および租税回避を通じた二重非課税等を生み出すことを意図しないことを明確にしたものであるとされています⁽³¹⁾。こうした租税条約の目的を 23 条の解釈に取り込むと⁽³²⁾、相手国の国内法において課税対象とされていない所得については居住地国は免除を与える必要がないと解すべきであるという見解が説得力を持ってきます。しかし、それをさらに進めれば、相手国が実際に課税をしていない場合には居住地国は免除を与える必要はないと解すべきであるということにつながります。これを更に進めれば、23 条だけでなく、6 条から 21 条の配分規定についても、相手国が課税をしていない場合には租税条約上の特典

を付与する必要はないと解すべきということになってしまいます。租税条約において一旦相手国に譲歩した課税権を、相手国が国内法に基づいて課税しないからといって、自動的に取り戻すことができるかどうか。私の報告は以上とさせていただきます。ありがとうございました。

⁽¹⁾ EUROPEAN COMMISSION, PROCEDURES RELATING TO THE IMPLEMENTATION OF THE COMPETITION POLICY (2016/C 258/03) (Opening Decision).

⁽²⁾ 欧州連合加盟国は、一定の要件を満たす「国家援助 (state aid)」の付与が禁止されている (Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union)。

⁽³⁾ EUROPEAN COMMISSION, DECISION OF 19.9.2018 on tax rulings SA.38945 granted by Luxembourg in favour of McDonald's Europe C (2018)6076final (Final Decision) .

⁽⁴⁾ 坂巻綾望「欧州委員会のマクドナルド事件決定にみる租税条約の解釈問題～性質決定の抵触による二重非課税か?～」国際商事法務 47 巻 11 号 1382～1389 頁。

⁽⁵⁾ Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version (as it read on 21 November 2017). 日本語訳については、わが国の締結する二国間租税条約と『租税条約関係法規集令和元年版』公益社団法人納税協会連合会 (2019) を参照した。コメンタリーの日本語訳については、水野忠恒監訳『OECD モデル租税条約 2017 年版』公益社団法人日本租税研究協会 (2019)。

⁽⁶⁾ Commentary on article 23 A and 23 B (23 条に関するコメンタリー) in OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version (as it read on 21 November 2017). 本件で問題となっている後記ニューアプローチは、2000 年版のコメンタリーで導入され、2008 年版で若干改正された後は、2017 年版にも引き継がれていることから、2017 年版コメンタリーを引用した。

⁽⁷⁾ Ekkehart Reimer and Alexander Rust,

Klaus Vogel on Double Taxation Conventions
FOURTH EDITION(2015)p.32 (m.no.63).

- (8) 事実の概要は、Final Decision, *supra* note 3, paras.15-24に基づいている。
- (9) ル米租税条約 13 条（使用料）や 22 条（その他所得）の適用の可否も問題になるが、これらの規定によれば、アメリカは租税を課することができない。なぜなら、使用料については源泉地国による課税が認められているが、使用地が源泉地とされており（13 条 4）、その他所得については居住地国に排他的な課税権が認められているためである。
- (10) 23 条に関するコメントリーパラ 32.5。
- (11) 23 条に関するコメントリーパラ 32.6、32.7。
- (12) Ekkehart Reimer and Alexander Rust, *supra* note 7, p.210(m.no.118).
- (13) わが国では、コメントリーはウィーン条約法条約 32 条にいう「解釈の補足的な手段」にとどまると解されている（最判平成 21 年 10 月 29 日民集 63 巻 8 号 1881 頁）。
- (14) Final Decision, *supra* note 3, paras.119-122.
- (15) *Id.*, para.121.
- (16) Ekkehart Reimer and Alexander Rust, *supra* note 7,p.209(m.no.116), 谷口勢津夫『租税条約論』清文社（1999）23 頁。
- (17) K. Vogel, *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, 4 Intl. Tax & Bus. Law 1 (1986) p.71.
- (18) Dary Jean-Marc and David Ward, *National Report Canada on Subject 1: Interpretation of double taxation conventions*, in Cahiers Vol. LXXXV III a (1993) (47th Congress of the International Fiscal Association) p.281
- (19) コメントリーにおいても、この文言が重要視されている（パラ 32.2）。
- (20) Lang Michael, *General Report on Subject 1: Double non-taxation*, in Cahiers Vol.89a (2004) (58th Congress of the International Fiscal Association, Vienna), p.97.
- (21) 今村隆「租税条約 3 条(2)と性質決定の抵触-英国とドイツの最近の判例を検討して-」税大ジャーナル 2019 年 8 月号（2019）1～12 頁は、3 条 2 にいう「文脈」の範囲を明確化することによって、ニューアプローチがより各国において受け入

られる可能性があることを示唆している。

- (22) 23 条に関するコメントリーパラ 33。
- (23) 23 条に関するコメントリーパラ 35。
- (24) Ekkehart Reimer and Alexander Rust, *supra* note 7, p.1624(m.no.34).
- (25) OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, Issues in International Taxation, No. 6 (1999) para.116. しかし、これはコメントリーには含まれていない。
- (26) Fadi Shaheen, *Tax Treaty Aspects of the McDonald' s State Aid Investigation*, 86(4) tax notes Int'l April 24 (2017), p.340.
- (27) Opening Decision, *supra* note 1, para.88.
- (28) *Id.*, para.89.
- (29) *Ibid.*
- (30) OECD, Introduction, in OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version (as it read on 21 November 2017) para.16.1.
- (31) *Ibid.*
- (32) 条約の解釈の一般原則を定めた条約法に関するウィーン条約第 31 条 1 は、「文脈によりかつその趣旨および目的に照らして、与えられる用語の通常の意味に基づいて誠実に解釈する」べきことを定めている。

2019年12月5日
税務研究会

租税条約における居住地国の二重課税排除義務
—欧州委員会によるマクドナルド事件決定を参考に—

岡山商科大学法学部准教授
坂巻綾望

1

目次

- I 租税条約の構造
- II マクドナルド事件の概要
- III 両締約国の抵触
- IV 租税条約の目的と二重非課税
- V 残された課題

(参考資料 1) OECDモデル租税条約第23条
(参考資料 2) OECDモデル租税条約第23条に関するコメントリー・抜粋
(参考資料 3) ルクセンブルク・アメリカ租税条約 (English)抜粋

2

I 租税条約の構造

OECDモデル租税条約

条約の前文	第12条 使用料
第1章 条約の範囲	第13条 譲渡収益
第1条 対象となる者	第14条 (削除)
第2条 対象税目	第15条 給与所得
第2章 定義	第16条 役員報酬
第3条 一般的定義	第17条 芸能人及び運動家
第4条 居住者	第18条 退職年金
第5条 恒久的施設	第19条 政府職員
第3章 所得に対する課税	第20条 学生
第6条 不動産所得	第21条 その他所得
may be taxed in S	第4章 財産に対する課税
第7条 事業所得	第22条 財産
第8条 国際海上運送及び国際航空運送	第5章 二重課税排除の方法
第9条 特殊関連企業	第23条A 免除方式
第10条 配当	第23条B 税額控除方式
第11条 利子	第6章 雑則
	第7章 最終規定

3

I 租税条約の構造

- 1 コンプリート型 shall be taxable only in~

第7条 事業所得
1 一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。
一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、2の規定に基づき当該恒久的施設に帰せられる利得に対してのみ、当該他方の締約国において租税を課することができる。

1 Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein.
If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

4

I 租税条約の構造

- 2 オープン型 may be taxed in~

第7条 事業所得
1 一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。
一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、2の規定に基づき当該恒久的施設に帰せられる利得に対してのみ、当該他方の締約国において租税を課することができる。

1 Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein.
If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

5

I 租税条約の構造

第23条A (免除方式)
1 一方の締約国の居住者がこの条約の規定に従って他方の締約国において租税を課される所得を取得し又は財産を所有する場合 (...) には、当該一方の締約国は、2及び3の規定が適用される場合を除くほか、当該所得又は財産について租税を免除する。

1 Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of this Convention (...), the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.



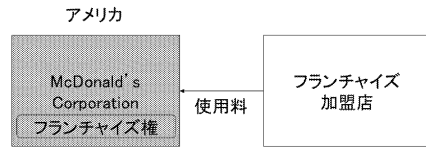
6

I 租税条約の構造

	コンプリート	オープン
第6条 不動産所得		may be taxed in S
第7条 事業利得	PEなし : shall be taxable only in R	PEあり : may be taxed in S
第8条 国際運送	shall be taxable only in R	
第9条 特殊関連企業		may be taxed in S
第10条 配当		may be taxed in S
第11条 利子		may be taxed in S
第12条 使用料	shall be taxable only in R	
第13条 譲渡収益	(3)(5) shall be taxable only in R	(1)(2)(4) may be taxed in S
第15条 給与所得		(1) may be taxed in S
第16条 役員報酬	(2) shall be taxable only in R	may be taxed in S
第17条 芸能人及び運動家		may be taxed in S
第18条 退職年金	shall be taxable only in R	
第19条 政府職員	shall be taxable only in S	
第20条 学生	shall not be taxed in 滞在国	
第21条 その他所得	shall be taxable only in R	

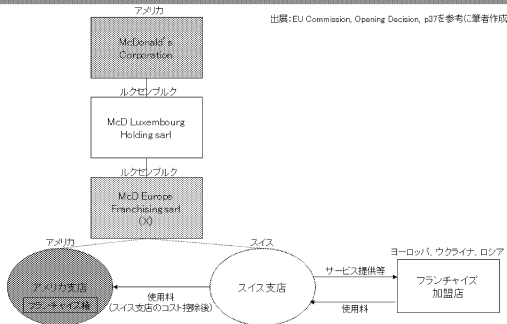
7

II マクドナルド事件の概要 (リストラクチャー前)



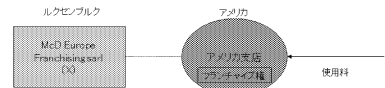
8

II マクドナルド事件の概要 (リストラクチャー後)



9

アメリカ支店の所得に対する課税



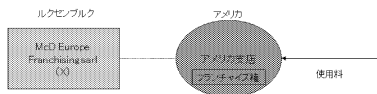
(1) 国内法
内国法人は全世界所得に対して課税
がなされる。

(2) 租税条約
ルクセンブルクは租税を免除しなけ
ればならないか？

(1) 国内法
外国法人は、アメリカにおいて事業
(trade or business) を行なってい
る場合において、それと実質的に関
連する (effectively connected
with US trade or business) 所得に
対してのみ課税される。
→課税しない

10

問題の所在



Q ルクセンブルクは、租税条約に基づいて、アメリカ支店に帰属
する所得について租税を免除する義務を負うか？

Q1 居住地国（ルクセンブルク）は源泉地国（アメリカ）の性質決
定に従わなければならないか？

Q2 相手国において課税の対象とされていない所得について、居住
地国は免除義務を負うことがあるのか？

11

III 両締約国の抵触

12

ルクセンブルク・アメリカ租税条約

第26条 二重課税の軽減

2 ルクセンブルクにおいては、二重課税は次のとおり除去される。
a) ルクセンブルクの居住者がこの条約の規定に従ってアメリカにおいて租税を課される所得と取得し又はアメリカに所在する財産でアメリカにおいて租税を課されるものを所有する場合には、ルクセンブルクは、(b)及び(c)の規定が適用される場合を除くほか、当該所得又は財産について租税を免除する。

第7条 事業所得

1 一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、その企業の利得のうち当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において租税を課することができる。

第5条 恒久的施設

1 この条約の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行なっている場所をいう。

13

ルクセンブルグ・アメリカ租税条約

ルクセンブルグ法を参照すると…
アメリカ支店は事業を行なっている。

第7条1

アメリカ (S) は課税できる。(may be taxed in S)

第25条 (二重課税排除)

ルクセンブルグ (R) は租税を免除しなければならない。

アメリカ法を参照すると…

アメリカ支店は事業を行っていない。

第7条1

アメリカ (S) は課税できない。(shall be taxable only in R)

第25条 (二重課税排除)

ルクセンブルグ (R) は租税を免除する義務がない。

14

性質決定の抵触に対する解決策

1、法廷地法による性質決定 (Lex fori qualification)

両締約国は、条約を適用する国の国内法に従って当該条約上の用語の意味を決める。

2、源泉地国の法による性質決定 (Source country qualification)

両締約国は、源泉地国の国内法に従って当該条約上の用語の意味を決める。

3、条約独自の性質決定 (Autonomous qualification)

両締約国は、条約の文脈から当該条約上の用語の意味を決める。

4、居住地国の法による性質決定 (residence country qualification)

両締約国は、居住地国の国内法に従って当該条約上の用語の意味を決める。

*1 Klaus Vogel, Double Tax Treaties and Their Interpretation, 4(1) Berkeley Journal of International Law 1 (1986) p.62.

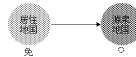
15

OECDの見解

〔二重課税が生じる状況〕

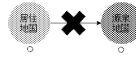
①性質決定の抵触

(conflict of qualification) (パラ32.3, 32.4)
居住地国は源泉地国の性質決定に従うべきである。



②事実認定の相違又は条約解釈の相違による抵触

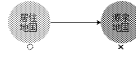
(conflict resulting from different interpretation of facts or different interpretation of the provisions of the Convention) (パラ32.5)
居住地国は源泉地国に従う必要はない。



〔二重非課税が生じる状況〕

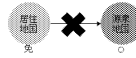
③性質決定の抵触

(パラ32.8, 32.7)
居住地国は源泉地国の性質決定に従うべきである。



④事実認定の相違又は条約解釈の相違による抵触

(パラ58.1)
居住地国は源泉地国に従う必要はない。



16

欧州委員会の判断

1、コメンタリーの法的性質

2、ニューアプローチは正しい解釈か？

3、本件は性質決定の抵触にあたるか？

「性質決定の抵触は、両締約国が、租税条約と国内法の相互作用に基づいて、租税条約の異なる規定を適用している状況をいう。」

「欧州委員会は、公式の調査において、本件が性質決定の抵触かもしれないという疑念を具体化する証拠を見つけてこなかった。『事業』という用語についてルクセンブルクとアメリカとで解釈が異なっていることは、両国が租税条約上の異なる規定を適用することにつながっていない。むしろ、同じ規定、すなわち、ル米条約第5条について異なる解釈を行なっているだけである。解釈の相違について、1999年報告書は、居住地国 (ルクセンブルク) は、源泉地国 (アメリカ) による解釈を受け入れる義務がないことを明らかにしている。」

4、結論

17

本件は性質決定の抵触にあたるか？

1、異なる規定を適用することは「性質決定の抵触」の要件か？

2、本件は、異なる規定を適用していないのか？

〈1〉「適用」とは？

- a) 課税権の制限を受ける場合のみが「適用」である。
- b) ある所得条項の要件を充足する場合には、「適用」されている。
- c) 問題となる所得がある所得条項の区分に当てはまる場合には、「適用」されている。

〈2〉アメリカはどの規定を適用しているのか？

- a) 事業所得条項
- b) 使用料条項
- c) その他所得条項
- b) どの規定も適用していない

〈3〉同じ条項の中の第1文と第2文は、異なる規定を適用していることになるのか？

18

ニューアプローチの根拠

OECDモデル租税条約第3条2

一方の締約国によるこの条約の適用に際しては、この条約において定義されていない用語は、…この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の締約国の法令において当該用語がその適用の時点でする意義を有するものとする。

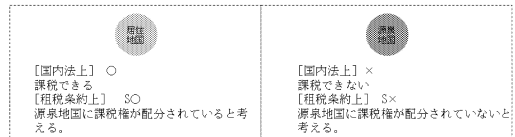
OECDモデル租税条約第3条A(免除方式)

1 一方の締約国の居住者がこの条約の規定に従って他方の締約国において租税を課される所得を取得し又は財産を所有する場合(…)には、当該一方の締約国は、…当該所得又は財産について租税を免除する。

1 Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of this Convention(…), the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.

19

二重非課税が生じる状況におけるニューアプローチの効果



20

IV 租税条約の目的と二重非課税

21

OECDの見解

OECDモデル租税条約第3条A(免除方式)

1 一方の締約国の居住者がこの条約の規定に従って他方の締約国において租税を課される所得を取得し又は財産を所有する場合(…)には、当該一方の締約国は、2及び3の規定が適用される場合を除くほか、当該所得又は財産について租税を免除する。

1 Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of this Convention(…), the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.

その租税条約において当該国に課税権が配分されており、課税することが許容されていることを意味する(序論パラ25.1)。

居住地国は、他方の締約国によりその課税権が行使されるかどうかにかかわらず、この条約の規定に従って他方の締約国によって租税を課される(may be taxed)所得については租税を免除しなければならない(28条パラ34)。

→二重非課税が生じうる。

→これを回避したい国は、二国間の合意によりsubject to tax条項を定めることができる(23条パラ35)。

22

ルクセンブルク・アメリカ租税条約

第25条 二重課税の軽減

2 ルクセンブルクにおいては、二重課税は次のとおり除去される。

a)ルクセンブルクの居住者がこの条約の規定に従ってアメリカにおいて租税を課される(may be taxed)所得を取得し又はアメリカに所在する財産でアメリカにおいて租税を課されるものも所有する場合には、ルクセンブルクは、(b)及び(c)の規定が適用される場合を除くほか、当該所得又は財産について租税を免除する。

Q 冒頭の文言はsubject to tax条項か?

*OECDの見解

二重課税排除条項の冒頭における「二重課税は次のとおり除去される」という文言は、「二重課税が存在する場合だけにその条項の適用が予定されていること…」を明らかにしたものである…(OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No. 8 (1998) para.118. しかし、これはコメントリーには含まれていない。

*Fadi shaheen, Tax Treaty Aspects of the McDonald's State Aid Investigation, 88(4) tax notes international 331 (2017), p.340.

23

わが国の租税条約

「二重課税は次のとおり除去される。」という文言が含まれている租税条約

インド(2015)	(イ) 税額控除
インドネシア(1983)	(イ) 税額控除
エストニア(2017)	(ロ) 免除
オマーン(2014)	(オ) 税額控除 (ロ) 税額控除
カタール(2015)	(カ) 税額控除
シンガポール(2010)	(シ) 税額控除
スロベニア(2018)	(ス) 税額控除 (ロ) 税額控除
中国(1982)	(中) 税額控除
チリ(2018)	(チ) 税額控除
デンマーク(2017)	(デン) 税額控除
トルコ(1982)	(ト) 税額控除
ハンガリー(1980)	(ハ) 免除
パキスタン(2008)	(パ) 税額控除
フィンランド(2006)	(フ) 税額控除
フランス(2007)	(フ) 免除
ブルガリア(1991)	(ブ) 免除
ヴェトナム(1985)	(ベ) 税額控除
ポルトガル(2011)	(ポ) 税額控除 (ロ) 税額控除
南アフリカ(1997)	(南) 税額控除
ルクセンブルク(2010)	(ル) 免除
エクアドル(未)	(エ) 免除 (ロ) 税額控除

24

欧州委員会の判断(最終決定)

「租税条約の主な目的は、現実の二重課税及び潜在的な二重課税 (both actual and potential double taxation) を排除することである。現実の課税 (actual taxation) を常に確保することではない (パラ116)」。ルル米条約第25条2(a)の『ルクセンブルクにおいては、二重課税は次のとおり除去される』という文言は、二重課税を除去することを目的としてのみ免除を付与することをルクセンブルクに義務付けることを示すものであるように思われた (パラ117)。したがって、(仮定の二重課税事案にあたらぬ場合は (in the absence of a case of virtual double taxation)、本件二重非課税が性質決定の抵触によるものかどうか (それによりルクセンブルクは課税権を取り戻すことができるのかどうか) という問いが、準備段階の調査において生じた (パラ118)。」

注) 仮定の二重課税 (virtual double taxation)

「租税条約上源泉地国に課税権が配分されているにもかかわらず、源泉地国が国内法に基づいてそれを行わない場合に生じる」。

25

欧州委員会の判断(開始決定)

「25条における『may be taxed』という要件は、現に課税されていることを要件としたものであるとは考えない。租税条約は、二重課税の防止を目的としており、両締約国が課税することを目指すものではない。むしろ、重要なことは、租税条約上その所得に源泉地国 (アメリカ) が課税することができるかどうか (may tax) であり、アメリカが国内法に従って当該所得に対して実際に課税しているかどうかではない (パラ88)。」

「本件については、アメリカの課税上、アメリカ支店はPEに該当しないのであるから、アメリカはアメリカ支店に課せられる所得について課税することができない (cannot be taxed)。いかなれば、本件所得に対しては、アメリカにおいてル米条約第25条2(a)という『租税を課される (may be taxed)』可能性がない (no possibility)。アメリカにおいて課税される可能性がないのであるから、本当局は、それを完全に認識しながらXの解釈に同意すべきではなかった (パラ89)。」

「欧州委員会による25条についての理解は、性質決定の抵触に関するOECDモデル条約コメントナリーと整合的である。とりわけ、28条に関するコメントナリーパラ32.8と整合的である (パラ90)。」

can not be tax : 国内法上課税することができない

↓要件を充足しえない

may be tax : 「租税条約上課税することができる」

26

V 残された課題

1. ポストBEPSにおける租税条約の目的

(A国) 及び (B国) は、
両国間の経済関係に一層の発展を図ること及び租税に関する両国間の協力を強化すること并希望し、

所得及び財産に対する租税に関して、**脱税又は租税回避を通じた非課税又は租税の軽減** (第3国の居住者の間接的な利益のためにこの条約において与えられる租税の免除又は軽減を得ることを目的とする条約通りの仕組みを通じたものを含む。) の**機会を生じさせることなく**、二重課税を除去するための条約を締結することを意図して、

次のとおり協定した。

※MLI第9条も同様

2. 原則と例外

原則 第23条の適用は相手国の課税を条件としない。

例外

- subject to tax 条項
- 外国税額控除方式
- モデル租税条約第23条2項・4項

27

(参考資料1) OECDモデル租税条約第23条A

1 一方の締約国の居住者がこの条約の規定に従って他方の締約国において租税を課される所得を取得し、又は財産を所有する場合 (当該所得は当該他方の締約国の居住者によって取得される所得であること又は当該財産が当該他方の締約国の居住者によって所有される財産であることのみを理由としてこの条約の規定に従って当該他方の当事国において租税を課することができる場合を除く。)、には、当該一方の締約国は、2及び3の規定が適用される場合を除くほか、当該所得又は財産について租税を免除する。(2017年改正)

2 一方の締約国の居住者が第10条及び第11条の規定に従って他方の締約国において租税が課される所得を取得する場合 (当該所得は当該他方の締約国の居住者によって取得される所得であることのみを理由としてこれらの規定に従って当該他方の締約国において租税を課することができる場合を除く。)、には、当該一方の締約国は、当該他方の締約国において納付される租税の額と等しい額を当該居住者の所得に対する租税の額から控除する。ただし、控除の額は、その控除が行われる前に算定された租税の額のうち、当該他方の締約国において取得される所得に対応する部分を超えないものとする。(2017年改正)

3 一方の締約国の居住者が取得する所得又は所有する財産についてこの条約の規定に従って当該一方の締約国において租税が免除される場合には、当該一方の締約国は、当該居住者の残余の所得又は財産に対する租税の額の算定にあたっては、その免除された所得又は財産を考慮に入れることができる。(77年改正)

4 1の規定は、一方の締約国の居住者が取得する所得若しくは所有する財産について他方の締約国がこの条約の規定の適用により租税を免除する場合又は当該所得について第10条2若しくは第11条2の規定を適用する場合には、当該所得又は財産については、適用しない。(2000年)

日本語訳は、『租税条約間協定集令和元年版』公益社団法人納税協会連合会 (2018) による。

28

(参考資料2) 第23条に関するコメントナリー
パラ32.1-32.3

E. 性質決定の抵触

32.1 第23条A及び第23条Bの両条文は、本条約の規定に従って所得又は財産の項目に源泉地国が課税するような場合、免除方式又は税額控除方式により救済が与えられることを求めている。したがって、居住地国は、本条約が源泉地国において所得又は財産の項目に課税することを認めている場合、それらについて免除方式又は税額控除方式を適用する義務を負う。

32.2 両条項 (筆者注: 第23条A及びB) で用いられている「この条約の規定に従って租税を課される」という言い回しの解釈は、居住地国と源泉地国がこの条約の適用上、同一の所得項目又は財産項目を異なして分類する事案を扱う場合に、とりわけ重要である。

32.3 この点については様々な状況が検討されなければならない。源泉地国の国内法と居住地国の国内法との間の差異のために、源泉地国が特定の所得項目又は財産項目について、居住地国が同一の所得項目又は財産項目に適用するはずはこの条約の規定と異なる規定を適用する場合、その所得はこの条約の規定に従って課税されている。したがって、そのような事案においては、両締約国の国内法の差異から生じる性質決定の抵触が存在するとしても、両条項 (筆者注: 第23条A及びB) は、二重課税からの救済が居住地国によって付与されることを求める。
(筆者仮訳)

29

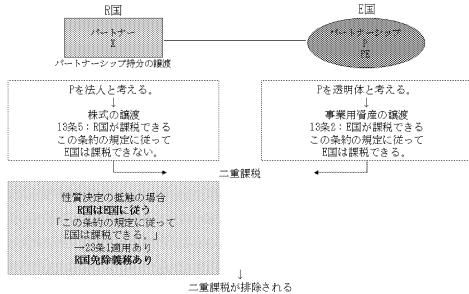
(参考資料2) 第23条に関するコメントナリー
パラ32.4 (性質決定の抵触)

32.4 この点は、下記の事例によって説明することができる。B国において設立されたパートナーシップにより、B国に所在するPEを通じて、ある事業が行われている。あるパートナーは、B国の居住者であり、当該パートナーシップの持分を譲渡する。B国は、パートナーシップを課税主として扱うが、B国は課税主体として扱う。

したがって、B国は、当該パートナーシップ持分の譲渡は、B国との条約の適用上、当該パートナーシップによって行われている事業を構成する資産譲渡に該当すると考える。それについては、第13条1又は2の規定に従ってB国において課税することができる。B国は、パートナーシップを課税主体として扱うので、パートナーシップ持分の譲渡は法人株主の譲渡に類似すると考える。それは、第13条5の規定により、B国によって課税することができない。こうした事案において、性質決定の抵触は、パートナーシップについての両締約国の国内法における異なる扱いからももたら生じている。そして、第23条A又は第23条Bの適用上、B国は、B国は「この条約の規定に従って」当該譲渡に課税したと、考えるべきである。したがって、B国は、第23条Aに従って免除を付与するが、第23条Bに従って税額控除を付与しなければならない。その自国の法上では当該譲渡は法人株主の譲渡から生じる所得として扱うという事案にかかわらず、そうしなければならない。また、B国による当該所得の性質決定がB国のそれと同じであるならば、B国は、第23条A又は第23条Bに基づいて救済を与える必要はないという事案とも関係がない。そのような事案では二重課税は生じないであろう。(筆者仮訳)

30

(参考資料2)第23条に関するコメントリー
パラ32.4(性質決定の抵触)



31

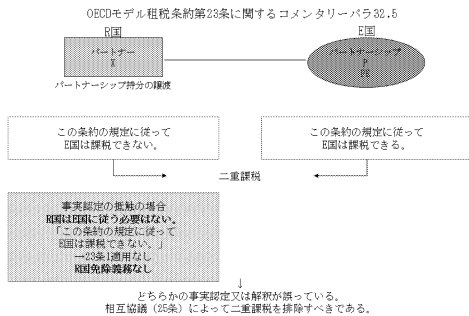
(参考資料2)第23条に関するコメントリー
パラ32.5(事実認定の相違)

32.5 しかしながら、第23条A及び第23条Bは、ある所得項目について居住地国が考える規定とは異なる規定を源泉地国が適用し租税を課するあらゆる場合において居住地国が二重課税を除去することを求めるわけではない。

たとえば、上述の例においては、第13条2の規定の適用上、E国は、パートナーシップは一定場所を通じて事業を行っていると考えられるのに対して、R国は、パートナーシップは事業の一定の場所を有していないので5の規定が適用されると考える場合、E国がこの条約の規定に従って課税したかどうかについて争いが存在する。E国が、第13条2の規定を適用する際に、「事業用資産の一部を構成する」というフレーズについて、E国による解釈ではそのフレーズの意味に含まれない資産がそれに含まれるものとして解釈する場合、同じことが言える。事実についての異なる解釈又は条約の規定の異なる解釈から生じるこうした抵触は、上のパラグラフで説明した性質決定の抵触とは区別しなければならない。上のパラグラフでは、差異は、この条約の規定についての異なる解釈に基づいているのではなく、国内法の異なる規定に基づいている。前者の事業では、事実についての誤った解釈又はこの条約の誤った解釈であるとしてE国が考えるものに基づいてE国が租税を適用しているならば、R国は、E国はこの条約の規定に従って租税を課しているわけではないと主張することができる。両締約国は、二重課税を取り除かない結果となるような場合における抵触を解決するために、第25条(相互協議手続)の規定、とりわけ、第25条3の規定を用いるべきである。

32

(参考資料2)第23条に関するコメントリー
パラ32.5(事実認定の相違)



33

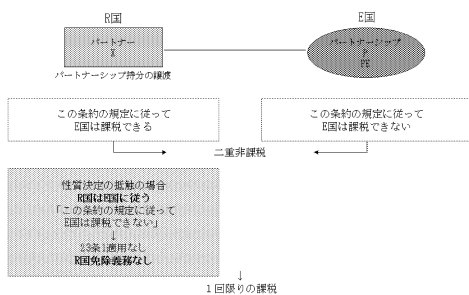
(参考資料2)第23条に関するコメントリー
パラ32.6, 32.7(性質決定の抵触)

32.6 第23条Aによって生じる二重課税の場合についても、「この条約の規定に従って・・・租税を課される」という文言が解釈されなければならない。この条約の規定がなければ課税することができずのある項目の所得又は財産に対して、この条約の規定により源泉地国は租税を課することができないと源泉地国が考える場合には、たとえ、居住地国が、既に源泉地国の立場であったならば当該所得に課税することができるものとして条約を適用するとしても、第23条1の規定の適用においては、この条約に従って源泉地国は当該所得項目に課税することができないと考えるべきである。このようにして、居住地国は、1の規定により当該所得を租税から免除することを求められない。これは、二重課税を除去するという第23条の基本的な機能と整合的な結果である。

32.7 こうした状況は、上述の事例を少し変えることによって説明することができる。E国で設立されたパートナーシップによって、E国に所在する事業を行う一定の場所を通じて事業が行われており、R国の居住者であるパートナーが当該パートナーシップの持分を譲渡する。ここで先ほどの事例の事実関係を受けて、E国はパートナーシップを課税主体として扱うのに対して、R国は課税上透明体として扱うものとする。さらに、R国は国外所得免除方式を適用する国であるとする。E国は、当該パートナーシップを法人として扱うので、パートナーシップ持分の譲渡は法人株式の譲渡に類似するものと考え、第18条5の規定により租税を課することができないということになる。これに対して、R国は、パートナーシップ持分の譲渡は、パートナーにより行われる事業用資産の譲渡として、E国によって課税されるはずであるとする。第23条A1の規定に基づいて当該所得に対する租税を免除する義務があるかどうかを決定するにあたり、居住地国は、この条約の規定をE国の国内法と合わせて適用して、この条約の規定に従ってE国は当該所得に租税を課することはできないと考えるべきである。したがって、R国は当該所得について租税を免除する義務を負わない。(筆者仮説)

34

(参考資料2)第23条に関するコメントリー
パラ32.6, 32.7(性質決定の抵触)



35

(参考資料3)ルクセンブルク・アメリカ租税条約
前文、第3条2、第5条1

Convention between the Government of the United States of America and the Government of Grand Duchy of Luxembourg for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital, signed at Luxembourg on April 5, 1986

The Government of the Grand Duchy of Luxembourg and the Government of the United States of America, desiring to conclude a convention for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxed on income and capital have agreed as follows:

ARTICLE 3 GENERAL DEFINITIONS

2. As regards the application of the convention by a Contracting State any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires or the competent authorities agree to a common meaning pursuant to the provisions of Article 27 (Mutual Agreement procedure), have the meaning that it has under the law of that State concerning the taxes to which the Convention applies.

ARTICLE 5 PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise wholly or partly carried on.

36

(参考資料3)ルクセンブルク・アメリカ租税条約
第7条、第13条

ARTICLE 7 BUSINESS PROFIT

1. The business profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein.
If the enterprise carries on business as aforesaid, the business profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as are attributable to that permanent establishment.

ARTICLE 13 ROYALTIES

1. Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State if such resident is the beneficial owner of the royalties.
3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal service from a fixed base situated therein, and the royalties are attributable to such permanent establishment or fixed base. In such case the provisions of Article 7 (Business Profits) or Article 15 (Independent Personal Service), as the case may be, shall apply.
4. Royalties shall be deemed to arise in a Contracting State when they are in consideration of the use of, or the right to use, property, information or experience in that State.

37

(参考資料3)ルクセンブルク・アメリカ租税条約
第25条

ARTICLE 25 RELIEF FROM DOUBLE TAXATION

1. In accordance with the provisions and subject to the limitations of the law of the United States (as it may be amended from time to time without changing the general principle hereof), the United States shall allow to a resident or citizen of the United States as a credit against the United States income tax...
2. In Luxembourg double taxation shall be eliminated as follows:
a) where a resident of Luxembourg derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the United States, Luxembourg shall, subject to the provisions of subparagraphs b) and c), exempt such income or capital from tax, but may, in order to calculate the amount of tax on the remaining income or capital of the resident, apply the same rates of tax as if the income or capital had not been exempted;

38