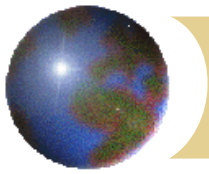


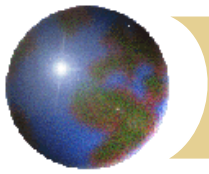
議題2: 税の概念と国際的二重課税・ 二重非課税

“The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non-taxation”



報告項目

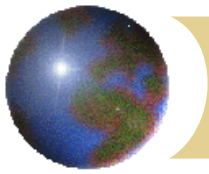
1. 導入
2. 対象税目条項(OECDモデル条約第2条)に係る議論
3. 所得と財産に対する税の概念と第2条
4. 第2条と他の条項
5. BEPSプロジェクトとの関連
6. 結論



1. 導入

(1) 問題意識と目的

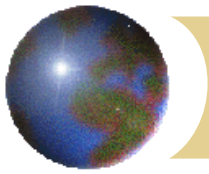
- 従来 of 範疇 (所得・財産・消費・相続・贈与・社会保障に対する租税) に入らない租税の出現により国際的 二重課税 及び 二重非課税 の適切な排除が妨げられているのではないかという問題意識
- 国際的 二重課税、二重非課税 を念頭に条約が対象とする「租税」の意義を再考



1. 導入

(2) 国内法の二重課税排除の制度に起因する「租税」に係る問題

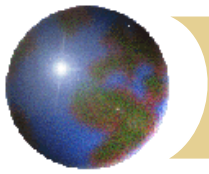
- 外国税額控除方式採用国では二重課税の問題（例：資産ベースの所得税（米のNIIT等）や英の石油関連税）
- 国外所得免除方式採用国では二重非課税の問題（例：ベルギーのSidro判決）



2. 対象税目条項(OECDモデル条約第2条)に係る議論

(1) 対象税目条項の形態

- イ 第1項(条約が適用される租税)から第4項(署名後の同一又は実質的に類似の租税の適用)まで規定している条約(モデル条約準拠)
- ロ 第1項、第2項(租税の定義)がなく、第3項(対象税目の列挙)、第4項のみを規定したもの
 - 対象税目の非対称事例
 - 対象税目を巡る豪判例 (Virgin Holdings SA vs. Commissioner [2008]FCA1503)



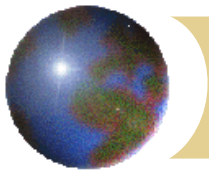
2. 対象税目条項(OECDモデル条約第2条)に係る議論

(2) OECDモデル条約第2条3項の意義

イ 限定列举か例示列举か

OECDモデル条約第2条の1項、2項があれば例示列举、なければ限定列举

□ 2項でカバーされない租税についても3項で列举することは可能



3. 所得と財産に対する税の概念と第2条

(1) 租税の概念

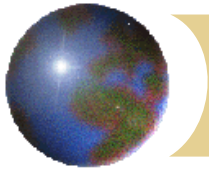
イ モデル条約には租税自体の定義なし

ロ 国内法に見られる租税の要件

- ・ 法による強制性
- ・ 政府等による賦課
- ・ 対価性のない支払

ハ 財政的な必要性による賦課

紐付税(Earmarked taxes) (“Education Cess”
”Universal Social Charge”)



3. 所得と財産に対する税の概念と第2条

(2) 特定の事例に見る租税の概念を巡る問題

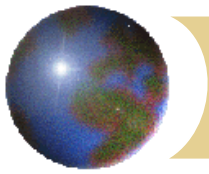
イ 特別賦課金(Special Levies)

租税に類似するが

①特定の基金の財源となる、②特定のグループや産業への賦課という点で租税と異なる

例：欧州銀行負担金(European Bank Levies)/
金融危機責任料(Financial Crisis
Responsibility Fee)

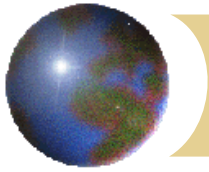
：ブラジルの”contributions”



3. 所得と財産に対する税の概念と第2条

(2) 特定の事例に見る租税の概念を巡る問題(続き)

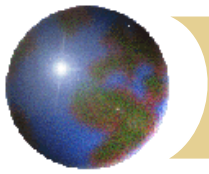
- 宗教団体、超国家/国際団体の賦課金
 - 明記されていなければ租税条約対象外
 - ザカート(Zakat)(イスラム教の喜捨)(クウェートの租税条約の一部で対象税目に含む)
 - 教会税(デンマーク、フィンランド、スウェーデン等の租税条約に記載)
- ハ 利息及び附帯税
- ニ 社会保障賦課金



3. 所得と財産に対する税の概念と第2条

(3) 所得や財産に対する税の概念

- 条約に「所得」や「財産」の定義はない
- 議論となる事例
 - 事例1 ベルギーのNet Asset Tax
 - 事例2 金融機関に対する規模や総資産をベースとしたハンガリーの特別税



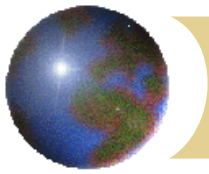
3. 所得と財産に対する税の概念と第2条

(4) 所得に対する税と財産に対する税の区分

- ハイブリッド税の増加

例：・トン税(財産に対する税/所得に対する税)

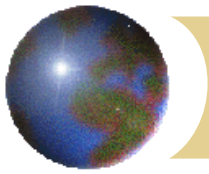
- ミニマム資産税(財産に対する税/法人税)
- 資産を課税ベースとする概算課税
- 中小企業に対する簡素化した複合課税(消費税等間接税を含む)



3. 所得と財産に対する税の概念と第2条

(5) 相続税、贈与税との関係

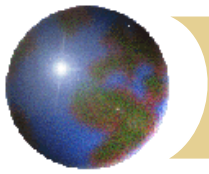
- 遺産に対する税に係る租税条約が少ない
- 所得と遺産の双方を対象とする租税条約を持つ国にとっては区分はより重要
- 所得に対する税との重複（相続税を所得に対する税に統合する事例）



3. 所得と財産に対する税の概念と第2条

(6) 租税の一般的な概念について

- 租税類似の賦課金は居住地国に問題
- 条約上の「租税」が何を意味するのか、またどのようなものを「租税」に含めるのかは、基本的には規定上の問題であり、締約国の意思を反映

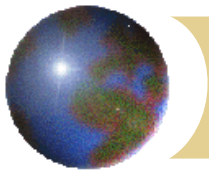


4. 第2条と他の条項

(1) 第4条(居住者条項)との関係

「この条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、...当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者...をいう。」

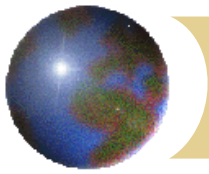
- 第4条第1項にいう「税」と第2条に規定する「税」
第2条で規定する税のうち一部の税(営業税)しか課税されていないドイツのパートナーシップについて、独印条約上の居住者と認定したインドの判例



4. 第2条と他の条項

(2) 第23条(二重課税排除方法条項)との関係

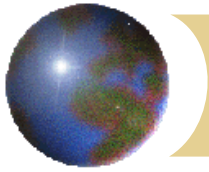
- 原則は2条に規定する税が二重課税排除の対象
- ただし、国内法の規定に従って実施されるため、2条に規定するすべての租税について23条が適用されない場合がある
- 一部の税からの控除のみを認める場合もある
(独アルゼンチンの例)
- 税額控除のためだけに対象税目とされる税もある
(英オランダの例)



4. 第2条と他の条項

(3) 二重課税排除の際の問題

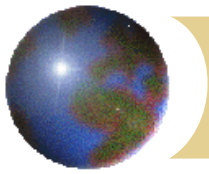
- イ 原則は排除する税が対称（ただし、対称性は不完全）
- ロ 源泉地国と居住地国の租税の解釈の相違による二重課税の懸念
- ハ 居住地国の柔軟な解釈と実務的な解決の必要（イタリア地方税IRAPに係る米の対応例）
- 「租税」に係るcomparabilityについては、より詳細な議論が必要



5. BEPSプロジェクトとの関連

(1) BEPSプロジェクトと租税の意義

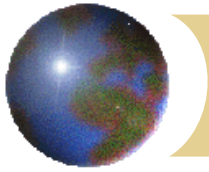
- BEPSプロジェクトでは伝統的な法人税を対象としBEPSへの対応とされる新しいタイプの税には触れていない
- 例として、インドの平衡税は条約の適用外としていますが実質的には所得に対する税
- また英国の利益迂回税は法人税ではないとしているが、所得に対する税に極めて類似



5. BEPSプロジェクトとの関連

(2) 行動6(条約濫用の防止)と特別税制

- 特別税制の受益者への軽減税率の不適用
- 金融やITといった特定の産業へ優遇を与える規定は好ましくない(特別償却やBEPS報告書に反するR&D控除やパテントボックス税制等)
- 条約相手国の税制のより詳細な分析の必要性
- 条約相手国が模範的な税制を持っていながら執行しない場合の対応(過少資本税制等)



5. BEPSプロジェクトとの関連

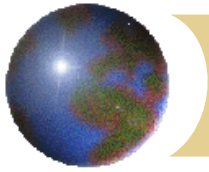
(3) 二重非課税防止規定と租税の意義

イ 二重非課税防止規定

- 居住地国課税条項(subject-to-tax clauses)やスイッチオーバー条項(switch-over clauses)
- いずれの場合も対象とする租税を特定する必要

ロ 居住地国課税条項に関する議論

- 「課税」の意義の明確化が必要（英 Weiser Decision）



6. 結論

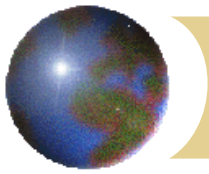
(1) ジェネラル・リポーター

イ Factual 二重課税、二重非課税の発生の要因

- 「租税」に係る統一的な定義の欠如
- ハイブリッドな租税の発生
- 不明瞭なComparability
- 多様な租税政策や解釈

ロ 解決案

- 税制改正と調整
- 納税者有利の二重課税排除規定の解釈



6. 結論

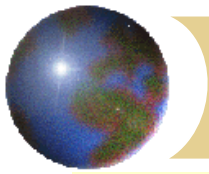
(2) パネル

イ 問題意識

- ・ 国益主導の税制改正による租税条約とのミスマッチ
- ・ BEPSプロジェクトによる国内税制と租税条約との間の新たな緊張関係

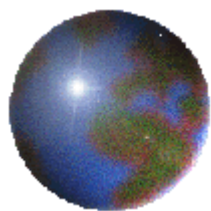
ロ 提言

- ・ 各国はモデル条約第2条のフルバージョンを規定すべき
- ・ 第2条と同条コメンタリー、4条、23条との関連性の見直し
- ・ 租税の定義に起因する二重課税/非課税事例の分析
- ・ BEPSプロジェクトは、租税の意義を見直す必要性を示唆



OECDモデル条約第2条(対象税目)

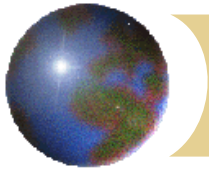
1. この条約は、一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府若しくは地方公共団体のために課される所得及び財産に対する租税(課税方法を問わない。)について適用する。
2. 総所得、総財産又は所得若しくは財産の要素に対するすべての租税(動産又は不動産の譲渡から生ずる収益に対する租税、企業が支払う賃金又は給料の総額に対する租税及び財産の価格の増加に対する租税を含む。)は、所得及び財産に対する租税とされる。
3. この条約が適用される現行の租税は、特に、次のものとする。
 - a) (A国においては):
 - b) (B国においては):
4. この条約は、現行の租税に加えて又はこれに代わってこの条約の署名の日の後に課される租税であって、現行の租税と同一であるもの又は実質的に類似するものについても、適用する。両締約国の権限のある当局は、各締約国の租税に関する法令について行われた重要な改正を相互に通知する。²²



セミナーH:

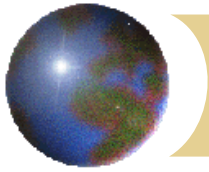
国際課税の最近の動向

“Recent development in international taxation”



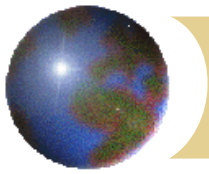
報告項目

1. 租税条約関係
2. 源泉地課税関係
3. 国際的な影響を有する各国の動き



1. 租税条約関係

- (1) 新米国モデル条約(2016年2月17日公表)
 - 条約濫用防止に重点
 - 強制的拘束的仲裁規定の導入
 - 条約濫用防止に関連しない変更
 - 二重居住法人への対応の厳格化
 - PEに係る対応的調整条項の新設
 - 利子及び使用料の追加ソースルール
 - 仲裁に係る権限ある当局による適用除外



1. 租税条約関係

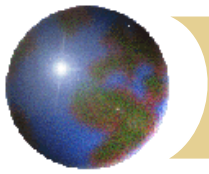
(2) インド・モーリシャス条約議定書改訂(2016年5月)

イ 背景

両国の経済状況の変化と条約濫用(特にインド法人の株式に係るキャピタルゲイン)、国際課税における最近の進展(GAAR、BEPSプロジェクト)

ロ キャピタルゲイン

法人株式に係るキャピタルゲインにつき当該法人の居住地国の課税権(経過措置あり)



1. 租税条約関係

(3) 株式間接譲渡に係る中国最初の判例

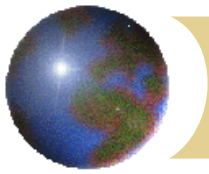
Zhexingzhongzidi No. 441 (2015年12月15日付)

- 中国子会社を間接所有する法人株式のグループ内での譲渡事例(原告はケイマン法人)
- 中国源泉所得として課税

(公告2015年第7号:合理的商業目的基準を明記)

「間接所有する法人には事業実態がなく、経済活動が行われ価値が創出される場所は中国」

- 判決は中国当局の主張を支持

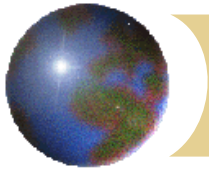


1. 租税条約関係

(4) 条約の解釈を巡る判例

英国 Fowler 事案 ([2016]UKFTT 234(TC), 9 March 2016)判決

- 英国の大陸棚で作業する南アの職業ダイバーを巡る課税事案
- 条約上の事業所得、給与所得の解釈を争点
- 最終的に事業所得と判断したうえでPEの不存在を理由に当局の主張を棄却



1. 租税条約関係

(5) 情報交換を巡る判例

イ 盗難データに基づく情報交換

- スイス連邦行政裁判所判決

(A-6843/2014) 15 Sep. 2015)(上告中)

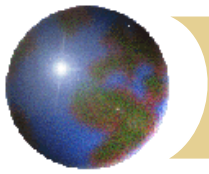
フランスからの銀行情報の情報提供要請を拒否

- オランダ最高裁判所判決

(15/00008 5 Feb. 2016)

盗難銀行情報の交換は自発的情報交換であり

「証拠漁り」ではないとの認定



1. 租税条約関係

(5) 情報交換を巡る判例(続き)

ロ グループリクエスト

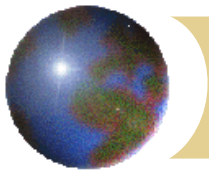
- スイス連邦行政裁判所判決

(A-8400/2015) 21 March 2015)(原審)

オランダからの銀行情報に係るグループリクエストについて条約に反するとして情報提供を認めず

- スイス最高裁判所判決 (12 Sep. 2016)(上告審)

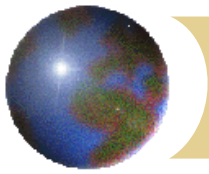
条約上の規定は可能な限り広い情報交換を許容しているとして、オランダからの要請を認める



1. 租税条約関係

(6) 移転価格に係る判例

- イ 米国Altera事案(US Tax Court, 145 T.C. No. 3 27 July 2015) (上訴中)
 - ・ 費用分担契約の下でのストックオプション等株式ベースの報酬に係る費用配分の要否を争点
- ロ オーストラリア Chevron 事案(Federal Court, [2015] FCA 1092, 23 October 2015) (上訴中)
 - ・ 米国関連者からの無担保ローンの金利に係る独立企業間価格を争点



2. 源泉地課税関係

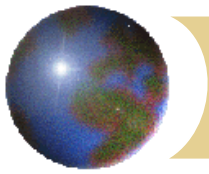
(1) インドのデジタルサービスに係る税制改正 (平衡税(Equalization Levy))

イ 概要等

- ・ B2Bの特定のデジタルサービスを対象
- ・ サービス提供者はPE課税か平衡税かの選択
- ・ 平衡税は、法人税や個人所得税ではなく、租税条約の対象外(現段階では)

ロ 問題点等

二重課税や租税条約等との関係が未整理



2. 源泉地課税関係

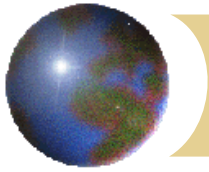
(2) サービスPEに係る判例

イ 南ア AB LLC and BD Holdings LLC 事案
[2015] ZATC2, 15 May 2015

米国企業の従業員が南アの顧客の会議室で役務提供 (PE認定及び利益配布等の問題)

ロ インド Linklaters LLP 事案 (ITA No. 4896/Mumbai/2003, 15 July 2010)

- ・ 固定的施設の有無に拘わらず特定の役務の提供が90日以上あればPE認定 (支店等は基本原則の例示、サービスPEはその延長)

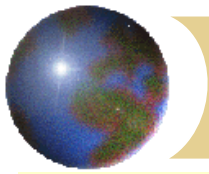


2. 源泉地課税関係

(2) サービスPEに係る判例(続き)

ハ フランスSupreme Administrative Court, Frutas y Hortalizas Murcia SL, No. 368227, 7 Feb. 2015

- PE無申告事案におけるペナルティの賦課を意図的な隠ぺいのみで制限
- 本件では納税者はスペインで申告しておりスペインでのコンプライアンスの状況も斟酌すべきとの判断



3. 国際的な影響を有する各国の動き

(1) Brexit

意義やその影響、租税条約や他の条約による代替の可能性、スイスの経験

(2) インドのGAAR(2017年4月1日からの施行)

30百万ルピーのGAAR発動閾値や宥恕期間の設定、発動のための承認パネルを介した三段階手続

(3) 米国の過少資本税制(IRC385)に関する新規則

一定の融資について取引を再構築(融資を出資とみなす)する権限をIRSに付与と文書化ルール

(4) スイスの法人税改革

特別な州税制度廃止やOECDと協調する優遇税制の導入