2012年度 IFA 年次総会（ボストン大会）報告会

国税庁国際課税分析官
岡　直樹
税務大学校研究部教育官
居波邦泰

はしがき　　本稿は，平成24年12月10日のIFA 日本支部臨時総会において行われた，2012年度 IFA 年次総会（ボストン大会）報告会での国税庁国際課税分析官 岡 直樹氏と税務大学校研究部教育官 居波 邦泰氏による掲題の講演内容を取りまとめたものである。

国際課税

IFA 第66回年次総会（ボストン大会）は，2012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。

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）　国内法上の罰則と紛争解決手続き

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⑵〔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）　ラテンアメリカ地域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

IFA 日本支部臨時総会での報告会では，岡国際課税分析官から，議題１，セミナーE 及び I について，居波教育官からは，議題２，セミナーD，F 及び J について報告がなされた。

テーマ別報告（Ⅰ）

～議題１，セミナーE及びI～

国税庁国際課税分析官

岡　直樹

◆ はじめに

（岡） 国税庁の岡と申します。今回の大会は期間中にIFAの公式のセッション以外にもブレックファーストセッションや空き時間にエキストラプログラムがいくつも組織されるなど，密度の濃い４日間でした[1]。数多くの国から学者の方・実務家の方が参加されていて[2]，この会場にも当日出席された方が多数おられます。そのような方々の前で私が報告をするということは，おこがましいのですが，私なりに簡単な報告をさせていただきたいと思います。

最初に，報告の内容にも関係する背景事情なので，私なりに大会の印象について少し触れておきたいと思います。それは，国際課税の議論におけるプレイヤーの変容といいますか，短くいうとBRICsの国々の発信力が非常に強まっていて，これが国際課税ルールを実際に作ったり運用する場面に影響しているということです。

例えば，クロスボーダーの役務提供に対して源泉地国の課税権を主張する立場から役務提供PEというものがあります。これも，どちらかというと今まで国連モデルとか，非OECD諸国が中心の議論だと思っていたのですが，アメリカとカナダの租税条約にも役務提供PEの規定が入るなどしています。

大会の会場が“代表なくして課税なし”で有名なボストン茶会事件のあった街だったことからことさらに印象深かったのかもしれませんが，各国は基本的に対等であり，課税ルールの押付けはできないということ。各国の制度の衝突から生じる二重課税排除とか二重非課税といった問題に対応するに当たっては，目的の共有や自発的な意欲が必要で，それがあって始めて租税条約や国際的コンセンサス等の枠組みが実効性を持つと感じた次第です。

以前は，国際課税を巡ってOECD各国の租税当局vs.多国籍企業といった図式が言われたことがあったように思います。しかし，IFA総会の会場では，OECD・多国籍企業vs.BRICsという図式が言われていました。OECDルールとグローバル企業の利害関係は，BRICsの立場との違いよりずっと近接しているという指摘です。

しかも，BRICsというのは別にBRICs連盟というのがあるわけではなくて，個々の国の立場や経験は区々なので，実務的な対応はより大変になります。

課税ルールが国際的に衝突する場合，紛争救済手続の問題が重要になります。これについては，各国は相互協議とか，或いは日本も仲裁規定を租税条約に入れたりとか，いろいろ努力し

1　大会前日にオルト教授（ボストンカレッジ）の業績記念コンファレンスが開催されたほか，エキストラプログラムの内容も最先端の国際課税の潮流を感じさせるものであった。なお，エキストラプログラムの中で筆者が関心をもったテーマとして，①オフショアコンプライアンスを巡る問題（米のCaplin&Drysdale法律事務所が主催し，ローゼンブルーム教授（NY大）等がパネリストを務めた），②情報交換の一形態としての同時税務調査（独のWTSコンサルタント会社が主催），③出国税等の問題を含む欧州の経験（EU租税法を専門とする独立した法律事務所等のネットワークであるEU Tax Law Groupが主催）など。

2　会場で配布された参加者名簿にはおよそ70カ国1,500人の名前がある。

てきています。各国のこうした努力は企業の方からも評価していただいているとは思いますが，大会では，そういう事後の救済の徹底より，むしろ予防的なアプローチの充実についても注目されていたと思います。

例えば，エキストラプログラムで，ジョイントオーディットをテーマにしたものがありました。欧州では移転価格事案を含め，すでに実施例があるようです。どうして多国籍企業が複数国によるジョイントオーディットを希望するのか，私は最初少しびっくりしたのです。しかしなぜグローバル企業にとって望ましいかというと，相互協議は事後的なものであり時間がかかるのであるから，どうせ問題になるならば，調査しているときからきちんとそこを両国間で議論してほしいということのようです。ドイツのグローバル企業の担当者からは翌年の申告への対応を考えなければならないからという指摘もありました。これは新しい潮流の１つだと思います。

その他，消費税の問題に注目が集まっている点や，国際的な税務執行（オフショアコンプライアンス）を巡る問題が注目されていたのが印象的でした。

では，レジュメに従って当日の議論の概要についてご報告いたします。

１．議題１：　国際的役務提供に対する課税

最初に議題１の，国際的な役務提供と課税です。議長はインドのカカ氏が努めました。

ここで確認しておきますが，各国国内法や条約を俯瞰しますと，外国事業者が行う国際的役務に対する“課税の範囲”や“課税方式”は区々であるという点です。それによって課税される範囲（PE 帰属の要否など）や課税方式がグロス課税かネット課税かということが決まります。（レジュメ⑴議題１：国際的役務提供と課税「１」参照）。OECD モデルでは，PE があって，それに帰属する分についてのみネット課税されることにしています。

役務の提供というのは，準備期間や訓練期間が必要で，相手国で実際に役務提供を行う期間は短いということがあります。たとえば，学校の先生が予習する時間と実際に教室で教える時間を考えると，45分の授業のために何時間も準備なさることもあるわけですが，その45分のところだけ他の国で行う場合，OECD モデルの事業所得課税，PE なければ課税なしの原則に従うと，源泉地で課税されない場合が多いことになるのではないかと思います。しかし，国連モデルはより源泉地国課税を広げる立場を取っています。OECD モデルもコメンタリーで選択肢として役務提供 PE を提供しています[3]。

背景には，役務提供については非常に多額の支払いが絡むことも多いため，その対価（損金算入される）を支払う側の源泉地国としても簡単に課税権を放棄できない事情があると思います。また，米・カナダ条約でも導入されるなど[4]，この場合の源泉地国といっても単純に開発途上国的な国の問題と割り切れなくなっていると感じます。フィジカルな恒久的施設が存在する場合だけではなくて，企業が一定期間以上職

3　国連モデル（2011）第５条３項(b)，OECD モデル（2010）第５条コメンタリパラ42. 23参照。

4　米・カナダ条約第５条９項（2007年９月21日署名の議定書による改定）は，企業がいずれか12カ月中に合計183日条約相手国に滞在する個人を通じて当該相手国の企業に役務を提供した場合等には PE とされるなど，OECD モデルコメンタリ同様の役務提供 PE について規定している。なお，ブライアン・アーノルド教授の国連専門家委員会（2012年10月）における指摘によれば，1997年から2010年までの14年間に締結された約2,000の租税条約のうち134の条約が技術上の役務に対する料金についての源泉地国の課税についての規定を有しているとされる。（http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/PPTs/PPT_4.pdf）

員等を滞在させて役務を提供したら，その滞在地国の課税に服すべきだという考えです。

ところで，役務提供に対する源泉地国の課税権確保を巡っては，PE 概念の拡張（役務提供 PE）というアプローチを越えて議論が広がっていると感じます。

それは，まず技術的役務に対する料金を使用料の源泉徴収の対象に含めるという規定の導入。これは，日・インド，パキスタンの条約に例があります。そして，既存の条約の使用料の定義を拡張的に解釈することにより源泉地国の課税を確保する動きもあるようです。

租税条約は，使用料とは設備とか工程の使用の対価であると規定しているわけですが，「設備」（equipment）や「工程」（process）の解釈を拡張していくと，事実上，源泉地国として課税できる範囲というのが相当広がる可能性があります。具体的には後ほど「３．セミナーⅠ）国際通信に係る所得」の報告の中で説明します。

企業の行う役務提供等について源泉地国で使用料として源泉徴収課税できてしまうと，PE の存在やそれへの帰属を前提とする国際課税原則の意味がなくなってしまいますし，グロスの課税が可能ですので，悩ましい問題でないかと思います。

ところで，パネリストのプレゼンテーションや議論を聞いていて“nexus”という言葉が何度も使われていたことが印象に残りました。nexus というのはアメリカの州小売売上税の文脈でしか出てこない概念と思っていましたが，本大会では直接税についてもいくつかの場面で言及されていました。

源泉地国の課税を正当化する原則のようなものは何かという根源的な問題を改めて検討する必要が生じたということ，要するに，今までは，例えば PE の規定はどうだとか，OECD で議論し確立した原則を技術的に解釈すればよかったことが，それだけでは済まなくなっていることを意味しているわけで，これはやはり現在の租税条約を作った時にはなかった新しい取引の出現や OECD 以外の国の経済力・発信力が高まる中，国際課税制度・システムが“悩んでいる”ということではないかと思っています。

サービス貿易の比重というのは非常に増加していまして，クロスボーダーの役務提供に対する課税というのは，開発途上国にとどまらず，先進国も含めて大きな問題になることを申し上げました。国連ではこの問題を非常にアクティブに検討しているようです。それを拝見しますと，非常に広い選択肢を議論の俎上に上げています[5]。

こういった議論が今後，わが国を含めた国際課税のルールにどのように具体的に影響するのかについては，ちょっと私，今の時点では勉強不足で何とも言えませんが，大きな流れとしては，クロスボーダーの役務提供に対する源泉地国の課税権を広げるという議論が力を得ているのかも知れません[6]。

私なりの課税の現場における経験に照らしても，クロスボーダーの役務提供というのは非常

5 「税金問題における国際協力に関する国連専門家委員会」第８回会合（2012年10月）では，技術的その他の役務の料金についての源泉地国課税を確保するため，コメンタリの改正，183日超の滞在期間要件の短縮（120～90日など），技術的役務の対価を使用料（12条）に含める，子会社は PE とみなす，技術的役務の対価を明示的に扱うための規定を創設する，などの選択肢について議論している（E/c.18/2012/4）。役務についての課税について検討するために設置された小委員会のメンバーの多くは，役務についての規定の創設を支持したと報告されている（E/c.18/2012/CRP. 4 パラ1. 2）。これら資料は，インターネット上で入手可能。

6 ただし，わが国の経験をみると，日・インド租税条約は，使用料及び技術的役務に対する料金の源泉地区に課税を認めているが，平成18年に条約を改正した際に限度税率を20％から10％に引下げており，源泉地国の課税を制限する方向の改正を行っている。

に多様化していると感じます。例えば医療の画像診断や，グループ内の事務センターとか，コールセンターの役務。近年ではIT関係の技術（社内インターネット管理等）も国外から全て提供しているようなケースがありますし，衛星通信やローミング等の通信役務の提供のようなものもあります。

こういった多様な役務を前に，国内法や条約の定義や所得計算をどのように当てはめるのかということをめぐっては，挙げていけば切りのない問題があるというふうに思います。

もうひとつ私が特に重要でないかと感じたこととしては，所得税における基準と消費税における基準の関係です。例えば，役務提供PEがあるとされた場合，それは消費税（VAT）の課税上の“事務所”になるのかといったことです。消費税課税のことを考えますと，消費者が自国にいるわけですから，源泉地国課税というか消費地国課税の範囲が広くなってもおかしくないかもしれません。役務提供に対して所得税がかからなくても消費税の方はどうなるかという問題は，企業の実務にとっては重要な問題なのではないかと思います。

このように，特に消費税との関係を巡っては国際課税ルールに不明確な部分が多くのこされています。OECDも今後技術的な検討を行うのではないかと思います。

2．セミナーE） 付加価値税と非居住者である販売者

次に，セミナーEで付加価値税の議論がございました。オーストラリア・シドニー大学のレベッカ・ミラー教授が議長を務めました。

IFAは近年2回消費税をテーマとして取り上げていますが[7]，今回の大会では消費税に関連する議論が増えているなと感じました。セミナーEはもちろんですが，セミナーI（国際通信に関する所得）でも消費税課税の議論がありましたし，セミナーK（金融取引に対する課税）は，金融取引に対する取引課税の議論です。

ユーロ危機があり均衡財政要請が強まるなか，VATは経済成長に悪影響が小さい一方歳入に貢献するということで，各国が非常に注目しています。ただし，クロスボーダー取引に対する課税ルールの形成という点では国際的なリーダーシップが十分ではありません。大会の会場では，OECDがこの分野ではきちんとしたガイドラインを出してきていないという指摘がございました。その結果，国々によって課税ルールが区々であったり，先ほど述べたように，他税目，なかんづく所得税との間におけるルールとの不統一が存在しているという指摘です。

OECDは24年11月，非加盟国や国際機関を招いてグローバルフォーラムという消費税についての会合を始めました[8]。今後，この分野においても国際的な議論を積極的にしていきたいという意欲を示しているということなのではないかと思います。

IFA大会の報告から離れますが，OECDグローバルフォーラムでは，消費税の仕入税額控除はいわば現金を還付するものなので，これが非常に逸脱，脱税とか詐欺を生んで問題になっているという点や，税務執行コストや効率の問題，納税コストの問題，が指摘され，議論がなされておりました。

さて，ここで消費税課税の枠組みについて確認しておきたいとおもいます（レジュメ(2)セミナー

7 2006年アムステルダム大会「Indirect Tax Aspects of Cross Border Services」や，2009年バンクーバー大会「Physical Presence and Equivalent Conscepts for VAT purposes」など。

8 「First meeting of the OECD Global Forum on VAT」77カ国9国際機が参加。（http://www.oecd.org/ctp/consumptiontax/firstmeetingoftheoecdglobalforumonvat.htm）

E）付加価値税と非居住者である販売者「４」）。

消費税は消費，厳密には支出に対する税です。クロスボーダー取引の場合，仕向地主義，つまり消費者が所在する国に税収が帰属するべきだという原則があります。これは国際的なコンセンサスです。仕向地主義に従えば，輸出についてはゼロ税率を適用する，それから輸入については，その国の税率で課税するわけです。それでは具体的にどやって仕向地主義を達成するかというと，選択肢が複数あり，必ずしも各国で統一されていません。

B to B の場合，EU を中心に大多数の国はリバースチャージと税額控除権を付与することにより，仕向け地国の税率による課税を達成しています。日本のように帳簿方式の国では，非居住者からの役務提供は，仕入税額控除しないことにより，結果としてリバースチャージと同様の結果が達成されることになろうかと思います（後述 Q&A 【Q１】に対する回答参照）。

B to C の場合，役務であれば EU のように国外事業者に登録を求める方法があります。モノの場合には，税関や郵便局や輸送事業者等の介在者から徴収する方法が採用されています。

次に，課税地（Place of taxation）をめぐる通則と例外についてです（レジュメ「５」参照）。消費税の「課税地」Place of taxation というのは「供給地」place of supply です。各国は，事業の遂行（carry on business。役務の場合 performed）や関連（connected with）等がある場所がこれに該当するとしています。

日本でも消費税法は課税の対象について事業者が国内で課税資産の譲渡や役務の提供があった場合と規定しています（消費税法第４条）。

そこでクロスボーダー取引の場合に具体的に「供給地」をどう捉えるのかということが問題になります。

EU はモノの場合，域内では消費者向けに物品を発送した場所（発地）と“みなす”としています（EU 指令第32条）。役務の場合，B to B であれば原則として役務を受ける事業者の設立地（第44条）であり，B to C の役務の場合は原則として供給者が事業を設立した場所（第45条）です。役務が域外からの電子商取引であった場合，消費者の設立地，住所地又は通常の居所のある場所とされています（第58条）。

このように，取引の類型別に，モノの所在地，消費者の設立地や住所が主に課税地・供給地の補助的な基準となっているわけですが，これら

以外にも代理人や問屋の存在や，外国の事業者が銀行口座を保持していればその国で事業をしていると見なして，消費税の課税地となるとしている国もあるようです（レジュメ「５」②参照）。

課税地・供給地の判定の具体例として，オーストラリアの行政審判所の判断を紹介します（レジュメ「(技術的な論点)」参照）。

本件事例においては，国外事業者が国外で製造した服をオーストラリアの消費者に直接送る事業をしていて，オーストラリアには何も拠点を持たない，銀行口座も持たない，よってオーストラリアでGST（消費税）の納税義務はないという立場を取っていたということです。なお，オーストラリアでは輸入物品の免税点は1,000ドルと高額です。

本件事例において，行政審判所は，オーストラリア消費者に対しては関税込みで販売しており，オーストラリアにおける課税物品の譲渡に“関連”（connect）しているとので，当該国外の事業者はオーストラリアでGSTの納税義務を負うと判断しました[9]。

この判断ですが，日本でも結論は同様になると思われます。要するに，海外の事業者は日本に輸入・通関した後売っているのだから，それは日本国内において自分の所有物であった服を販売しているのであり，国内で課税資産の譲渡があったということになります。

ところで，海外の事業者が外国で販売したということにして，当該事業者が手配した国際運輸業者に引き渡して国内の消費者に販売した場合，それは国内における課税資産の譲渡なのかどうかは疑問が生じるかもしれません（その場合，国内の消費者が税関に消費税を納税するが，輸入物品が少額の場合免税となる）。外形的・経済的には類似していますから，消費税の課税上も同様に取り扱われないと水平的公平を欠くという指摘があるかも知れません。

３．セミナーⅠ）国際通信に係る所得

次に，セミナーIの国際通信に係る所得です。カナダ・ヨーク大学のジンヤン・リ教授が議長を務めました。

議論の対象となった国際通信の定義は，国際的なデータ等の伝送・配信やそのための通信能力の提供です。

具体的には，例えば我々は海外旅行の際に携帯電話を外国においても利用していますが，こうした国際的なローミングの事例があります。携帯電話事業というのは，顧客相手の通信事業者が各国に存在して，全世界では相当の数になります。これらは各国で規制を受けている事業です。これら無数の通信事業者が国際的に連携して，はじめて国際ローミングサービスが提供されています。これが国際通信の一例です。

それから，事業者の数は限られますが，海底ケーブルや通信宇宙衛星により国際通信を可能とする能力を提供する事業者というのが存在しています。しばしばその対価は高額なものとなります。

ここで，こうした国際通信に係る所得に対す

9　オーストラリア行政審判所2011年４月29日裁決「Clothing Importer and Commissioner of Taxation［2011］AATA281」。オーストラリアGAT法９－５条は，課税取引・供給（taxable supply）とは，(a)対価を得ておこなう供給であり，かつ，(b)当該事業者の事業として行われる供給であり，かつ(c)供給がオーストラリアと関係しており（the supply is connected with Australia），かつ，(d)登録事業者（登録すべき者を含む）によるものであるとしている。課税庁は，国外の事業者がオーストラリアの消費者に物品を販売するにあたり，オーストリアに運搬された物品（involves the goods being brought to Australia）が関係していること，また，国外事業者が輸入を行っていること（applicant imports the goods）から，当該物品の供給はオーストラリアと関係している“connected with Australia”と主張し，行政審判所に認められている。

る課税における基準を確認しておきますと，PEがある場合には事業所得として課税する，PEがなければ源泉地国で課税されないというのが基本だと思います。

ですから，例えば，宇宙通信の場合には通信基地局の存在や通信圏が及んでいる場合，或いは，海底ケーブルとか光ファイバーによる通信の場合，そういうケーブルがあったとき，それは“事業を行う一定の場所”（PE）があると言えるのだろうかということが最初に検討されます。

この問題については，OECDがコメンタリーを改正しまして，衛星の通信圏が及ぶからといっては事業を行う一定の場所にはならないといった，当たり前に思えることをわざわざ強調しています（5条に関するコメンタリパラ5.5[10]）。それだけ，そこまで言っておかないと源泉地国で課税されかねない流れがあるということなのだろうと思うわけです。

次に，使用料の定義に該当するかどうかという問題があります。これは，例えば設備（equipment）とか工程（process）の使用対価だということになれば，源泉徴収課税がなされ得る条約も数多く存在しているからです。

併せて，消費税に関する規定についても確認しておきます。日本の消費税法は，消費税の課税対象は，国内において事業者が行った資産の譲渡等であり（第4条1項），資産の譲渡等の「等」には役務の提供が入っているわけです（第2条1項八号）。次に，資産の譲渡や役務の提供が国内で行われかの判定ですが，国際通信の場合，発信地又は受信地のいずれかが日本であれば日本で役務の提供があった，つまり原則としては消費税の課税対象であることになります。ただし，国内及び国内以外の地域の通信というのは輸出免税の対象にしていますので（7条1項三号），国際通信役務の提供地を日本としているのは輸出免税にするために，技術的な理由で規定していることになります。

以上が，国際通信の課税に関する枠組みの概観です。

さて，いわゆるBRICsの国々が源泉地国課税を非常に志向する傾向だと申し上げました。それでは具体的にどのような主張がなされているのかというと，国際通信のための宇宙通信衛星やケーブルを用いた通信能力の提供は，「設備」の使用すなわち賃貸や「工程」の使用として使用料の定義に該当し，通信役務の提供（事業所得）ではないということです。

そこで，まず設備の賃貸であると言いうるためには，対価を支払う者がその設備を自分で使用や支配している必要があるかという論点があります。賃貸は英語ではレンタルですが，レンタカーの借り手は自分で車を支配して運転したりするわけですから，賃貸というためには設備を支配できていなければ駄目なのではないかと考えるのが普通であるような気もします。

これについてインドの税当局は，宇宙衛星とか光ケーブル又は類似の技術というのは，工程（process）に含まれると主張しています。インドの対価の支払者が設備を直接使用する必要もないし，宇宙衛星等がインドに所在する必要もないという税法改正（2012）をして，これは解釈の問題だということで，遡及して適用するとしています[11]。背景に，インドの課税庁が裁判で負けたことや，OECDが2010年にコメンタリを改正したことがあります[12]。

中国は，衛星の提供する通信能力を設備とし

10 OECDモデル（2010）第5条第1項についてのコメンタリ（パラ5.5）は，通信衛星と通信しうる地理的範囲は，当該衛星の運用者の自由になるものではないので，当該運用者の事業を行う場所とすることはできないとしている。また，第4項についてのコメンタリ（パラ26.1）は，ケーブルやパイプラインの提供を受けている顧客は，ケーブルやパイプラインの運用者から役務の提供を受けているにすぎず，ケーブルやパイプラインはかかる顧客の自由になるわけではないので，ケーブルやパイプラインが当該顧客の恒久的施設と考えることはできないとしている。

て取り扱うと主張しています。パネリストからはPanAmSat事件の判決（北京高裁2002年12月26日等）に基づいてこの点が説明されました。これは中国のテレビ局（CCTV）がアメリカのPanAmSatという国際的な国際通信の宇宙衛星の会社と契約をして，宇宙衛星からテレビ放送電波を送信する能力の対価を支払った場合，これが使用料のとして中国の課税対象になるかどうかが争われたものです。

CCTVとPanAmSatの契約では，CCTVは設備についての支配や操作をことはできず，設備は米国にあり中国には物理的には何もなく，また，対価は役務に対するものであるとされていました。

裁判所は，衛星の通信能力を設備として取り扱い，また，米・中租税条約は使用の権利の対価とされるためには実際の支配や操作ができる場合に限定していないことなどを根拠に，通信の範囲が中国に入っている場合，それは中国源泉として使用料に該当すると判示しています。

OECDはコメンタリーで，通信衛星の利用契約は設備（宇宙衛星）利用の対価ではないし[13]，衛星の通信範囲に入っているというだけで源泉地とはいえないということをコメンタリーでわざわざ明確化しております。この議論は対立が残っているということなのだろうと思います。

最後に，国際ローミングについての議論を紹介します（レジュメ⑶セミナーⅠ国際通信に係る所得「⑹」参照）。

「甲」は我々個人や法人がユーザーのことです。そして，甲は日本で通信事業者「乙」と契約をいたします。このとき，甲が外国に行った場合でも，ローミング契約に基づいて，例えばアメリカに滞在した場合であっても，乙が契約しているアメリカの通信事業者である丙のネットワークを利用して，甲はアメリカの中での通信もできるし，米国から日本に国際電話をかけることも可能です。

このときに，乙は自分の顧客甲が丙のネットワークを利用することに関し，丙に対する支払いが生じることになりましょうが，その対価というものは，丙の通信ネットワークのための機器の使用の対価として使用料に該当するのかとか，或いは，日本の通信事業者である乙はアメリカで通信免許を持っていないのだけれども，乙が米国にPEをもって事業をしているという認定が可能なのかというような議論がなされておりました[14]。

11 インドのパネリストからは以下の説明があった。インドの使用料の定義は税法第9条(1)(iv)に規定がある。2012年の税制改正において，使用料の範囲が拡張され，解釈の明確化ということで1976年に遡及適用された。同改正において，①使用料に該当するためには，権利，資産または情報を支払者が所有（possession）又は直接使用（used directly）したり，インドに所在する必要はないこと，②『工程』（process）には衛星通信，ケーブル，光ケーブル，その他類似の技術による送信が含まれること，を明確化した。

12 アジアサテライト事件（デリー高裁2011年1月31日）。香港法人であるアジアサテライト社がインドの顧客に対しておこなった衛星通信能力の提供（顧客は，インドとインド国外の間の通信が可能になる）の対価が，(イ)通信役務能力（broadband capacity）提供の対価なのか，通信衛星に組み込まれた工程の利用（right to use process embedded in transponder）の対価なのかが争われたもの。インドの課税庁がこれを使用料として課税したところ，デリー高等裁判所は，いかなる資産も工程も利用できるような状況で提供されていないとして課税庁の主張を退けた（国敗訴）。

13 OECDモデル（2010）第12条第2項についてのコメンタリ（パラ9.1）は，通信衛星の利用（トランスポンダー・リース）契約によって，顧客は通信衛星の物理的な占有を取得するものではなく，単にその通信能力を取得するのにすぎないのであるから，かかる契約に基づいて支払われる対価は衛星通信設備の使用の対価というより役務（事業所得）の対価であるとしている。

14 OECDモデル（2010）第12条第2項についてのコメンタリ（パラ9.2）は典型的なローミング契約に基づいて通信事業者間で生じる支払いは，財産の使用の対価や情報の対価ではないので，使用料の定義に該当しないであろうとしている。通信事業者間で提供されているのは，あくまで電気通信サービスであるとしている。

最後に，消費税についてです。EU の場合，フランスのパネリストからは，フランスに通常の住所がある消費者が米国でローミングサービスを利用した場合，フランスの VAT がかかることが紹介されていました。それに対して会場にいたオーストラリアの参加者からは，オーストラリアでは輸出免税となり，米国におけるローミングサービスの利用に GST は課税されないとのことでした。このあたりは各国の取扱いは区々になっています。

4．エキストラプログラム

最後に，空き時間に行われたエキストラプログラムとしてオフショアコンプライアンスの議論を紹介しておきます[15]。

特にアメリカは最近この分野で非常にアクティブだからでしょうが，活発な議論がありました。例えばアメリカでは脱税等についての通報者制度（ホイッスルブロワー）があり，高額の報奨金が支払われた実例もあります。いわゆる銀行秘密法域が後退したということが流れとしてあり，各国そうですが，日本も近年相当積極的に情報交換条約を締結しています。国外資産についての情報申告の問題もあります。日本も25年末時点から罰則付きで国外財産調書制度が導入されます。また，国外の所得或いは資産に対して，適正課税を担保するためには，やはり納税者の協力を得て透明性を確保していなければならないということで，これは現時点では日本では具体的にはありませんが，国外財産について納税者の自主的な開示を奨励するための“自主開示プログラム”を各国が導入していることが紹介されていました。

セミナーでは，これらの他，租税回避事案の訴訟対応，FATCA を含め，6項目がオフショアコンプライアンス確保のためのイニシアチブとして挙げられていました。

これらは，今後社会保障と税の一体改革の残された課題（個人所得税の税率構造や相続・贈与税の見直しなど）に対応していく上で，わが国の税務執行においても重要なテーマのひとつになるのではないかと感じた次第です。

以上，目次をなぞった程度の説明しかできず大変恥ずかしいのですが，ご報告とさせていただけたらと思います。

15　国税庁がオフショアコンプライアンスをテーマとした OECD の会議をホストするなど，日本にとっても身近なテーマの１つとなっている。（http://www.oecd.org/tax/forumontaxadministrationsoffshorecompliancenetwork-meetsintokyo.htm）

（１）議題１　国際的役務提供と課税

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(日)、Christian Kaeser(独)、Liselott Kana(チリ)、
Gary Sprague(米)。事務：Emily Fett(米)。

1. 各国国内法、条約における外国事業者による国際的役務（service）に対する課税範囲及び課税方式の規定には様々なものが存在している。これらはいわゆる源泉地国における所得課税の有無及び課税方式（グロス、ネット）を決定する。
   ① 恒久的施設（PE）が存在する場合それに帰属する所得について課税（OECD モデル 5 条、7 条。使用料は 12 条で免税）
   ② 役務提供 PE（183 日期間要件による）（国連 5 条(3)b、OECD コメンタリ 5 条パラ 42.23）
   ③ 技術的役務の料金を使用料の定義に含める（例：日印租税条約 12 条 4 項）
   ④ 使用料（「設備」「工程」）に該当する場合限度税率まで課税：X.%で課税（国連）
   →所得課税の裏づけとなる源泉地とは、そして課税に必要な”nexus”（関連性）についてどう考えるべきか？
2. サービス貿易の比重の増加を背景に、クロスボーダー役務課税は各国課税当局にとって重要な意味を持っている。事業者間の役務の対価はしばしば高額なものとなることから、歳入確保の観点から開発途上国と先進国間の見解の相違が顕著になっている。国連でもこの問題を積極的に検討している（E/C.18/2011/CRP.7 等。源泉地国課税を志向）。
3. グローバル企業グループ内や事業者間の役務提供の増加・多様化（医療、事務、コールセンターなど）、新しい役務の登場や役務提供方法の多様化（遠隔地）により、国内法や条約の定義や所得計算を巡る問題が複雑になっている(1)。

（技術的な論点）

(a) 所得の定義と課税所得の計算を巡る問題（例）:「役務」(service) vs.「賃貸」(rental)
   役務：条約・国内法に定義はない → 事業所得
   帰属所得計算、損金の範囲を巡る問題。
   賃貸：条約により使用料 → 使用料所得
   使用料の定義を巡る問題　設備（equipment）方式(formula）工程（process）の使用か。

(b) 所得の計算を巡る問題（例）:　健康状態についてのデータを採取する「家庭用健康測定器」は、利用者個人の健康データを採取し国外の分析センターに送信する機能を持っている。分析センターではソフトウエアを利用してデータを解析し、専門家がそれを検討する。利用者個人は年決めの定額料金を支払う。かかる料金は、①「設備」（equipment）の使用の対価か、②健康管理サービスの対価か、③分割すべきか（一部は設備の利用の対価、一部は役務の対価）。

(c) 源泉地国において PE 帰属又は源泉ルールにより課税される所得をどのように計算・決定するのか。（特に期間要件による役務提供 PE の場合など）。

(1)　なお、クロスボーダー役務提供における所得課税と VAT 課税との関係を巡っては、未整理の問題が多く残されていることを指摘しておきたい。役務提供 PE と VAT 課税上の事業者の定義の関係や、使用料や技術的役務の対価に対する源泉徴収課税と消費税の課税地の範囲の関係など。更には国際的二重課税や意図せざる課税の空白の問題など。

（2）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)。
事務：Thomas Ecker(オーストリア)。

1. VAT 導入地域は 90 年代に全世界に広がった。歳入・経済成長に直結する税であり、ユーロ危機等も背景に世界的に注目を集めている。国際的なリーダーシップが十分でないこともあり、クロスボーダー取引についてルールの地理的不整合、基準の他税目との不整合等が存在する。
2. 税額控除権（他の税にはない消費税固有の仕組）が逸脱（還付詐欺等）を生んでいる。
3. 税務執行面の問題（執行コスト・納税コスト）が注目されている。
4. 消費税課税の基本原則と課題
   - 消費（厳密には支出）に対する税
   - モノ・役務等のクロスボーダー取引は仕向地原則による：
     ① 輸出についてゼロ税率
     ② 輸入に対してその国の税率で課税　－しかしどうやって？
        イ　リバースチャー (BtoB)　　3toB)
        ロ　税額控除不適用（帳簿方式）(BtoB)
        ハ　国外事業者の登録　(BtoC)
        ニ　介在者（税関、配送業者、介在事業者）
        ホ　消費者による自己申告　(BtoC)
5. 課税地（Place of taxation）を巡る通則と例外
   ① 供給地（place of supply）とは：“Carry on business”（加)、“Connection”（豪）、”Performed”(役務の場合。アルゼンチン、豪)
   ② 供給地についての下位の基準（Proxy）：居住地・設立地（による推定)、PE、代理人の所在地、支払地、約定地、商議地、配達地、銀行口座、移転したモノ等との関連性（connection)、”use and enjoy”テスト、若干の特別規定（国際運輸、国際通信)。
      →　VAT 課税の裏づけとなる”nexus”（関連性）についてどう考えるべきか？

（技術的な論点）

オーストラリアの経験：　国外事業者によるアパレル製品販売（遠隔地販売）：オーストラリアに拠点を持たない米国の事業者（甲）が、海外で製造した服を関税込の価格でオーストラリアの消費者（乙）に販売した場合、甲がオーストラリアで GST（消費税）の納税義務を負うかどうかが争われたもの。（なお、小額輸入貨物の免税点は 1,000AUD)。裁判所は甲が服の関税を納付（オーストラリアの代理人経由）していた行為等を捉え、オーストラリアでの服の販売に connect to しているので甲はオーストラリアで GST 納税義務を負うとした。

(2)　リバース・チャージとは、外国事業者（甲）から役務等を購入する事業者（乙）に、役務等にかかる VAT の納税義務が移転（shift）する制度。乙は甲の納付すべき VAT を申告納付し、それについて仕入税額控除権を得る。

（3）セミナーⅠ　国際通信に係る所得

議長：Linyan Li(加)。パネル：Bernard Bacci(仏)、Mukesh Butani(インド)、Kim Majure(米)、Xiong Wei(中)。事務：Pedro Corona De La Fuente(メキシコ・米)。

1. 国際通信とは、国際的なデータ等の伝送・配信やそのための通信能力の提供をいう。
2. 対顧客の通信事業者が各国に存在する（全世界では相当多数)。これらが結合し国際ローミングサービスが提供されている。また、事業者数は限られるが海底ケーブルや通信宇宙衛星により国際通信を可能とする能力を提供する事業者等が存在する（しばしば対価は高額なものとなる)。
3. 国際通信所得の課税に関係する基準
   ①ＰＥあり（→事業所得として課税）vs. ＰＥなし
   ②使用料の定義に該当。「設備」（equipment）や「工程」（process）（→源泉徴収課税）
   OECD は国際通信等に関するコメンタリを追加（源泉地課税を制限する方向)。
4. 経済発展著しい新興国が源泉地課税を志向。（実務では消費税の問題も影響が大きいのでは)。

（技術的な論点）

(a) 定義等を巡る問題
- 宇宙通信衛星やケーブルを用いた通信能力の提供：「設備の賃貸」vs 「通信役務」
- 設備（equipment）の使用（use）又は使用の権利（right to use）とは何か。使用に該当するためには設備を実際に支配又は操作できることが必要か？
- 宇宙通信衛星の所在地の捉え方。宇宙？　通信エリア（footprint）？

(b) 各国の経験等
- 宇宙衛星、光ケーブル又は類似の技術は「工程」（process）に含まれる。対価の支払者が設備を直接使用する必要もインドに所在する必要もない。（インド 2012 年改正。遡及適用)。
- 通信基地が国外に所在したとしても、宇宙通信衛星の提供する周波数帯域（通信能力）により、中国が通信エリアに含まれれば中国源泉の設備使用料に該当（中国 PanAmSat(2001))。
- 宇宙通信衛星の「トランスポンダ・リース」契約の対価。設備の使用・使用の権利の対価に該当するためには対価を支払う者が設備を実際に支配又は操作できることを要するか。要しない（中国)。要する（インド)。多くの場合使用料に該当しない（OECD コメンタリ)。

(c) 国際ローミング

甲（個人・法人等のユーザー）　乙との間の契約に基づき、通信料を乙に支払う。

乙（本国（甲居住地国）の通信事業者）　国際ローミング契約に基づき、甲が海外で丙のネットワークを利用した部分に係る対価を丙に支払う。

丙（甲が滞在した国の通信事業者）　自己の保有するネットワークを甲に使用させる。

→ 所得の基本的性格は役務。丙のネットワーク（機器）の利用の対価に該当するか？乙が通信事業免許を持たない国（丙）で事業を行うと認定しうるのか。帰属所得の計算は？なお、甲の VAT 課税については甲国で課税（仏・EU)、課税されない（豪）など区々。

外国企業の行う役務に対する所得課税

事業所得条項と使用料条項の関係

（OECDモデル７条４項）
4　他の条で別個に取り扱われている種類の所得が企業の利得に含まれる場合には、当該他の条の規定は、この条の規定によって影響されることはない。

使用料・技術上の役務の対価

（日・インド租税条約　12条　使用料）
1　一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者に支払われる使用料及び**技術上の役務に対する料金**に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。
2　１の使用料及び技術上の役務に対する料金に対しては、これらが生じた締約国においても、当該締約国の法令に従って租税を課することができる。その租税の額は、当該使用料又は技術上の役務に対する料金の受領者が当該使用料又は技術上の役務に対する料金の受益者である場合には、当該使用料又は技術上の役務に対する料金の額の十パーセントを超えないものとする。
3　この条において、「使用料」とは、文学上、美術上若しくは学術上の著作物（映画フィルム及びラジオ放送用又はテレビジョン放送用のフィルム又はテープを含む。）の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密**方式**若しくは秘密**工程**の**使用**若しくは**使用の権利**の対価として、産業上、商業上若しくは学術上の**設備**の使用若しくは使用の権利の対価として、又は産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する**情報**の対価として受領するすべての種類の支払金をいう。
4　この条において、「**技術上の役務に対する料金**」とは、技術者その他の人員によって提供される役務を含む経営的若しくは技術的性質の役務又はコンサルタントの役務の対価としてのすべての支払金（支払者のその雇用する者に対する支払金及び第十四条に定める独立の人的役務の対価としての個人に対する支払金を除く。）をいう。

（国連モデル　12条（使用料）３項）
3.　The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a **consideration** for the **use of**, or the **right to use**, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broadcasting, any patent, trademark, design or model, plan, secret **formula** or **process**, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific **equipment** or for **information** concerning industrial, commercial or scientific experience.

PE

（国連モデル　５条（PE）３項）
3. The term “permanent establishment” also encompasses:
(a) A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months;
(b) The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue (for the same or a connected project) within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned.

（OECDモデルコメンタリパラ42.23が提供する選択肢）
当該役務を行う際に当該他方の国で遂行される活動は、当該他方の国に所在する企業の恒久的施設を通じて遂行されるものとみなす。
- いずれの12ヶ月の期間においても合計183日を超えて他方の締約国の国内に滞在する個人を通じて行われ、かつ、当該企業のかかる期間における能動的事業活動に帰せられる総収入の50％超が当該個人を通じて当該他方の国で行われる役務から生じているとき。
- いずれの12ヶ月の期間においても合計183日を超えて行われ、かつ、同一のもしくは相互に関連を有する計画のために、当該他方の国に滞在して当該役務を行っている一人以上の個人を通じて行われるとき。

参考

方式(formula) 工程(process) 設備(equipment) 情報(information)	使用の対価 使用の権利の対価

外国企業の行う役務に対する消費課税

消費税法

第４条（課税の対象）
国内において事業者が行つた資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。
２　保税地域から引き取られる外国貨物には、この法律により、消費税を課する。
３　資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める場所が国内にあるかどうかにより行うものとする。
一　資産の譲渡又は貸付けである場合　当該譲渡又は貸付けが行われる時において当該資産が所在していた場所（当該資産が船舶、航空機、鉱業権、特許権、著作権、国債証券、株券その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）
二　役務の提供である場合　当該役務の提供が行われた場所（当該役務の提供が運輸、通信その他国内及び国内以外の地域にわたつて行われるものである場合その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）

第７条（輸出免税等）
事業者（第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、次に掲げるものに該当するものについては、消費税を免除する。
三　国内及び国内以外の地域にわたつて行われる旅客若しくは貨物の輸送又は通信
五　前各号に掲げる資産の譲渡等に類するものとして政令で定めるもの

消費税法施行例

第６条（資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定）
法第四条第三項第一号に規定する政令で定める資産は、次の各号に掲げる資産とし、同項第一号に規定する政令で定める場所は、当該資産の区分に応じ当該資産の譲渡又は貸付けが行われる時における当該各号に定める場所とする。
五　特許権、実用新案権、意匠権、商標権、回路配置利用権又は育成者権（これらの権利を利用する権利を含む。）　これらの権利の登録をした機関の所在地（同一の権利について二以上の国において登録をしている場合には、これらの権利の譲渡又は貸付けを行う者の住所地）
２　法第四条第三項第二号に規定する政令で定める役務の提供は、次の各号に掲げる役務の提供とし、同項第二号に規定する政令で定める場所は、当該役務の提供の区分に応じ当該役務の提供が行われる際における当該各号に定める場所とする。
二　国内及び国内以外の地域にわたつて行われる通信　発信地又は受信地
四　保険　保険に係る事業を営む者（保険の契約の締結の代理をする者を除く。）の保険の契約の締結に係る事務所等の所在地
五　情報の提供又は設計　情報の提供又は設計を行う者の情報の提供又は設計に係る事務所等の所在地
六　専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、監督又は検査に係る役務の提供で次に掲げるもの（以下この号において「生産設備等」という。）の建設又は製造に関するもの　当該生産設備等の建設又は製造に必要な資材の大部分が調達される場所
七　前各号に掲げる役務の提供以外のもので国内及び国内以外の地域にわたつて行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないもの　役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地

第 17 条（輸出取引等の範囲）
２　法七条第１項第五号に規定する政令で定めるものは、次に掲げる資産の譲渡等とする。
七　法第七条第一項第三号、前項第三号及び第一号から第五号までに掲げるもののほか、非居住者に対して行われる役務の提供で次に掲げるもの以外のもの
イ　国内に所在する資産に係る運送又は保管
ロ　国内における飲食又は宿泊
ハ　イ及びロに掲げるものに準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの

消費税法基本通達

７－２－16　（非居住者に対する役務の提供で免税とならないものの範囲）
令第 17 条第２項第７号((非居住者に対する役務の提供のうち免税となるものの範囲))において輸出免税の対象となるものから除かれる非居住者に対する役務の提供には、例えば、次のものが該当する。
（１）国内に所在する資産に係る運送や保管
（２）国内に所在する不動産の管理や修理
（３）建物の建築請負
（４）電車、バス、タクシー等による旅客の輸送
（５）国内における飲食又は宿泊
（６）理容又は美容
（７）医療又は療養
（８）劇場、映画館等の興業場における観劇等の役務の提供
（９）国内間の電話、郵便又は信書便
（10）日本語学校等における語学教育等に係る役務の提供

テーマ別報告（Ⅱ）

～議題２，セミナーD，F 及び J～

税務大学校研究部教育官

居波邦泰

（居波） 税務大学校研究部の居波と申します。本日はよろしくお願いいたします。

◆ はじめに

お手元に用意させていただきました資料をご覧になっていただきますと，私からは，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D 租税条約３条⑵〔租税条約上の定義のない用語〕と国内法，セミナーF 恒久的施設（PE）を巡る OECD の議論，そして，セミナーJ 国際課税における最近の展開の４つのセッションについてご報告を申し上げます。ご報告は，この資料に沿ってご説明させていただきます。

なお，重要度の観点から，議題２，セミナーF，セミナーD，そして，セミナーJ の順番でご説明させていただきます。時間は30分ということですので，セミナーJ については，時間に余裕があればということで，ちょっと駆け足でご報告をさせていただきます。

１．議題２： デットーエクイティー（負債－資本）の区分に関する難問

１－１ 負債－資本の区分へのアプローチについて

それでは，デット－エクイティーの区分に関する難問（conundrum）ということで，このテーマのポイントですが，これはやはり，経済上においては負債と資本とでは明確な区別はないものであると，このことは議長もはっきり言っておられまして，しかし税務上は，一般的に，負債の方が利子控除があり有利である。このことについての各国の取り組み，わが国も24年の税制改正において導入をしましたが，過大な利子支払による租税回避をどう防止しているのかといったことに関する説明がありまして，ただ，それと全く逆の対応を取っている国も存在するというのがこの議題のポイントになります。

セッションの進行ですが，①ジェネラル・レポーターからの報告，②負債に係るバイアスの認識，③資本と負債の区分に関する各国での取扱い，④過大な支払利子に関する各国の制度及び対策，最後に，⑤資本と負債の違いを狭めるアプローチ等の説明の順に議論がなされました。こういった議論の展開で，大体２時間ほどのセッションがございました。なお，このなかで③及び④について，お手元の資料で詳しく説明をしております。

資本と負債の区分に関する各国での取扱いについてですが，ポイントといたしまして，ジェネラル・レポーターからの説明では，各国は大体４つのアプローチで資本と負債の区分について対応してきているということでした。

１つ目は，負債－資本の区分について，「税務以外の定義の借用（Non-tax classification）」を行っている国がやはり多いということです。しかし，これによる限界としては，①会計上や他の法令上の定義は本来異なる目的によって負債と資本の区分をしたものであるので，それを税務に適用するということには限界がある，それと，②借用概念でも税務と同様の課題，これは，実質的判断が伴うこと，それから複数契約の組み合わせなどによる判断を要求されることといった場合があり得るということで，このような場合には，明確に負債－資本の区分について解決ができるものではないということです。

しかし，これの有益な側面としては，「連続体アプローチ」という言い方をしていましたけれども，課税上の“all-or-nothing”の取扱いで決めるのではなく，案分的なアプローチが考えられないかとか，「統合ベースによる実質判断アプローチ」として，契約に関しては，１つの契約で判断するのではなくて，複数契約での統合的な判断というものも取り入れられるのではないかというような，そういった観点からの指摘がございました。

次に，２つ目は，「税務上での定義の設定」をしている国があるいうことです。

これに関しては，ベルギーの例が挙げられました。ただ，ベルギーの例はやはり特殊な例だと思います。といいますのは，資料を読み上げますが，「ベルギーは，『負債』に関してとても広い概念を有しており，『恒久的債務証書』と『株式における強制弁済に係る債務』は，私法上において『負債』として同等とみなすことができるとされている。したがって，税務上においても同様に取り扱われる」という理論構成を取ってしまっています。ですから，投資家が株式の返済に確固たる権利，たとえそれが会社の清算等の事由に限られるとしても，それを有している限りにおいては，ベルギーでは株式の配当を負債の利子と同様に処理ができるというのが，ベルギーの考えだということでした。つまり，株式の配当に対して，税務上，利子と同様の控除ができるという考えです。

その他の例としては，オーストラリアが取り上げられており，これは実務的というか，資料をご覧になっていただくと，「Money in ≧ Money out ⇒ 負債」及び「Money in ＜ Money out ⇒ 資本」と表記がされています。これは，当日のパワーポイント資料にあったものですが，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」ということでした。

オーストラリアでは，入ってくるマネーが出てくるマネーより多い場合，それは負債としてとらえていいでしょうと，その逆の場合は，それはマイナスになりますから，それは資本です，控除は認めませんというような扱いがなされているということで，そうなのかとちょっと驚いた気がしました。

次に，３つ目は，「濫用的租税回避否認規定（Anti-abuse rule）」での対応です。これは負債－資本の区分の定義を定めるというよりも，負債－資本による租税回避に対して濫用的租税回避として取り締まるという考え方に基づいて対応をするもので，例示としては，ニュージーランドでのレポ取引で否認された例が出されておりました。レポ取引では，最近においてわが国で当局が勝てなかった事案がありますけれども，これはニュージーランドの事案で株式のレポ取引ですが，当局が勝訴したものです。

スキームは，**資料Ⅱ－②**に取引図を掲げておきましたが，米国の親会社が子会社の固定配当率を持った優先株を手に入れて，それをニュージーランドの銀行の子銀行に対して差し出す。それで，例示によれば100ドルを手に入れる。その100ドルに対して支払うリスクというのが，この US 子会社の固定配当率の優先株の配当をあてがう。ですから，それを受け取ったニュージーランド子会社は，これは株式の配当だから，ニュージーランドで配当免税の取り扱いが受けられるのだということで配当免税の適用をしました。

ところが，米国の方では，これはレポ取引の支払利子だということで，利子控除をしておりまして，結果的にニュージーランドの当局は，これは配当という形で支払はしているものの，レポ取引の支払利子ということで，配当免税はできないということになったという事例でした。

これについてのパネルの見解ですが，「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，租税回避否認規定等により課税当局が納税者の資本－負債の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，課税当局が税務上の資本－負債の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」ということで，これはパネル個人の私見だということで，このような整理が示されたところです。

最後に，４つ目は，米国のパラダイムということで，「すべての事実及び状況（all the fact and circumstances）による判断」が挙げられていました。これは，内国歳入法典385条の絡みになりますけれども，要は，何が株式で，何が負債だということを，「さまざまな要素を総合勘案して判断する」ということで，米国の裁判所の判断では，約定満期日における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などから，総合的に判断をするというものです。

内国歳入法典385条では，この判断基準を財務省規則で1980年代に制定しようと規則案を公表しましたが，２度の撤回を余儀なくされ，結局できませんでしたので，実際，内国歳入法典385条は機能せず，実際には，**資料Ⅱ－③**に記述しておきました「アーニングス・ストリッピング・ルール」を1991年に制定することで対応がなされました。これにより，米国のIRSでは「さまざまな要素の総合勘案」ではなく，実際的な画一的な過少資本税制（厳密には過少資本税制とコンセプトが異なっている）をやっています。

ですから，ここに掲げてある判断要素は，米国の裁判例によるものであって，裁判所では，全部で16ぐらいある判断基準というものを掲げて，これらによって１件１件のケースについて，これは資本だ，これは負債だと，エクイティーとデットの判断は行っているということです。

ただ，このような「さまざまな要素の総合勘案」については，セッションでは「これは制度として極めて柔軟性が高いものと評価できるが予見可能性が欠如している」との指摘がなされていました。これでは，納税者は，結果的にどちらになるかわからないということで，米国のパラダイムとして，妥当だろうが，実質的には使えるものではなさそうということでした。

このような４つのアプローチにより，各国において資本と負債の区分が取り扱われているというところで，セッションの前半が終わりました。

１－２　各国における過大支払利子の損金不算入規則の導入

30分の休憩を挟んで，後半は，各国における過大支払利子の損金不算入規則の導入から議論が始まりました。**資料Ⅱ－③**に説明を載せておきましたが，「アーニングス・ストリッピング・ルール」，「利子控除制限枠（EBITDA）」及び「ワールドワイド・デット・キャップ」等を各国が導入することにより，過大な利子の支払を国としてどこまで認めるのかということです。

前半の議論が，各国における資本と負債の区分を個別に判断をしていくという根拠の議論でしたけれども，現実的には，世界的にこういった過大支払利子の損金不算入規則を制定して，ある一定の額までの支払利子について控除を認めるけれども，それ以上については一律認めないという対応に移ってきているのだといったような説明がありました。

本日の資料にはこれらの制度について詳しく書いてありますけれども，当日は専門家が多いということで，これら制度について詳細な解説はなく，どちらかというとサクッとした説明がなされています。

米国の「アーニングス・ストリッピング・ルール」は，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)項を追加して導入されたもので，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ありません。

ドイツの「利子控除制限枠（EBITDA）」は，2008年にそれまでの過少資本税制を廃止して導入したもので，「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とする制度です。なお，わが国の平成24年度の税制改正で導入された「過大支払利子税制」はこれに近いもので，この制限枠が50％に設定されています。ちなみに，EBITDA とは，「ネット支払利子，税金，減価償却費の控除前の利益」のことで，「Earning Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization」の頭文字のことです。

英国の「ワールドワイド・デット・キャップ」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で採用されたもので，これは英国の多国籍企業における英国外の国外関連者からの過大な借入にキャップをかぶせたいということで，全世界レベルでのグループの実際の金融費用の総額と，グループ外部からの金融費用の合計額とを比較して，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です。ですから，グループ間の利子支払の総額が，第三者への利子支払の合計額を超えるような場合においては，その損金控除は認めないということです。

つまり，グループ間での循環金融みたいな利子支払に対しては歯止めをかけたいというのがこの制度でして，これによって，イギリスは，循環金融による外国子会社配当益金不算入制度導入によっての濫用的租税回避を防ぐという扱いを導入したわけです。

過大支払利子に対しては，こういった各国のキャップを被せるというような損金不算入制度を導入することで，対応がなされてきているということです。

1－3　資本と負債の違いを狭めるアプローチ

これに対して，最後に，⑤資本と負債の違いを狭めるアプローチの説明になりますが，冒頭に申し上げました，ベルギーの配当への利子相当額の控除制度の話に戻ることになります。

ベルギーは，資本－負債の税務上のバイアスは緩和しなければいけない，その乖離は圧縮しなければいけないということで，いわば資本の配当は負債の利子と同じだという考えで，資本に対する名目上の利子というものを算出して，つまり資本に対して利子控除ができるというような，いわば「理論的な配当への利子控除」というような制度を採用することで，資本と負債の違いを狭めています。

このことによって，ベルギーに本社を置けば，負債であっても株式であっても，どちらでも企業の負担を減らすことができるということで，ヨーロッパの真ん中にあるベルギーは，EU 域内の企業等にベルギーに本社を持ってきてもらうことで，税収以外での国家・国民への経済的利益を得るといった方向に向かっています。

ブラジルも近い制度を置いています。ですから，世界的には，先ほど説明したような過大支払利子にキャップを被せるというやり方もありますけれども，ベルギーとかブラジルのように「配当に利子控除を認める」というような方法に走っている国もあるということで，このセッションのタイトルが「conundrum（難題）」ということになっているわけです。

今後ともベルギーのような国が存在するのであれば，他の国もそのような方向に向けばいいのかというと，とても日本とかヨーロッパの大国や米国がそちらには行けない。でもこれらの国がベルギーに対してそのような政策を止めさせることはできないということで，この難題が続くということです。

2．セミナーF） OECD：恒久的施設（PE）をめぐる OECD の議論

次に，セミナーの中でより重要だと思われるセミナーF の「OECD：恒久的施設（PE）をめぐる OECD の議論」です。

これのポイントはもう皆さんご存じだと思いますけれども，2011年10月12日に PE の解釈と適用に関してディスカッションドラフトが OECD から公表されていて，それに対して意見の募集を行っており，コメンタリーの作成が進められました。このことが背景となっており，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ます。

セッションの進行ですけれども，① OECD の課題と WP1の作業等の報告，②“at the disposal”（自由となる）場所を有することの意味，③事業が PE を通じて遂行されることの意味，④契約が他者の名前において締結されることの意味，そして，⑤まとめの順に議論がなされました。

このセッションでは，事例が４つ用意されていましたが，時間の関係で４つ目の事例は省略され，②“at the disposal”（自由となる）場所を有することの意味については〔事例１〕が，③事業が PE を通じて遂行されることの意味については〔事例２〕が，④契約が他者の名前において締結されることの意味については〔事例３〕用意され，これら３つの事例について，最初に事例の内容が説明され，次にパネルによる意見が述べられ，最後に OECD の見解が示されるというような展開で議論がなされました。

2－1 〔事例１〕場所が“at the disposal”（自由となる）となる場所とは？

資料Ⅱ－④に事例１の図を訳して示しておきましたが，これを一言で簡単に説明しますと，R 国に RCO という企業と，それから Greta という独立の保安システムのコンサルタント業者がおり，この２者と S 国の LOGISTICO の契約関係において，RCO，それから Greta が S 国に PE を有するかという事例になります。

RCO は，この LOGISTICO に対して，倉庫を借りて配送してもらうだけです。LOGISTICO はそれ以上のことは何もしません。そうすると，皆さんも RCO は S 国に PE を有してはいないと判断されると思います。一方で，Greta は，LOGISTICO と保安業務契約を結んでいまして，保税エリア内の倉庫の中で，まさにいろいろな自分自身の事業活動ができる自由な場所を得ているというような状況がございます。加えて，Greta は15カ月の長期にわたり，その場所に出勤しているとか，そういったいろいろな実態がございます。

これについて，**資料Ⅱ**－⑤にありますのはパネルの意見ですが，パネルというのは，民間からのパネルと受け取ってください。つまり，納税者ではこうではないかという考えが示されたわけです。

①は RCO への判断ですが，RCO は S 国に PE を持っていない。一方で，②は Greta への判断ですが，Greta は S 国に PE を有するというのがパネルの意見でした。

これについて OECD の見解としては，当日は OECD から議長が２人[16]来ていまして，彼らから，事例１についてはパネルの意見に同意するとの見解が述べられました。

特に，②に関しては，Greta は倉庫を使用しています。それから，倉庫にアクセスが可能であり，そして，倉庫での警備監督を主たる業務として行っており，業務上その場所に存在することが求められ，事業活動をするに「自由になる場所」がある，まさに“at the disposal”の

16 OECD WP1議長及び OECD PE ワーキンググループ議長。

場所を有するとの見解が示されました。

2－2〔事例2〕事業がPEを通じて遂行される場合とは？

次に事例2ですが，**資料Ⅱ－⑤**にその図を訳して示してあります。これは，建設PEに係る事例になります。具体的には，R国のMAINCOがS国のCLIENTCOと，S国での建設工事についての完成一括契約を締結して，S国にある請負業者XCO，YCO，ZCOに実際の建設をしてもらう。その監督業務については，MAINCO自らは行わず，子会社のSUBCOに指示をして当たらせることにする。ただし，主たる監督業務を行う担当者を，SUBCOに出向させ，SUBCOの社員として監督業務に参加させている。MAINCOは，建設業務に直接には関わっていないという法的形態を取っているわけです。

これについてパネルの意見は，①MAINCOについては，S国において何の物理的存在も有していないからPEを有するとはいえない。仮にPE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，つまりMAINCOから人は直接出ていないことから，PEに帰属する利益はないとしました。一方，②SUBCOについては，S国にPEが存在することは認める。しかし，その結果がMAINCOのPEの存在に影響を与えることはないとしました。しかし，これでSUBCOにPEがあると認められても，MAINCOにほとんどの利益があるとすれば，SUBCOにPEがあってもS国はほとんど課税できないということになるので，これでMAINCOとしてはOKということになってしまいます。

これに対してOECDの見解は，パネルの意見と異なりました。①については，MAINCOは建設現場へのアクセス権を有している。このアクセス権を使う・使わないはあるでしょうけれど，それを有しているのは明らかである。建設事業を自らの責任において実施している以上，外注委託の有無に拘らず，MAINCOはS国にPEを有するとはっきり判断することを強く言っていました。

②に関しては，SUBCOは建設現場に，それこそ“at the disposal”を有している，事例1のときと理由と同じですが「自由になる場所」を有することから，SUBCOはS国にPEを有しているということになります。なお，SUBCOの従業員にMAINCOから出向者がいるこの事案では，このことがMAINCOのPEの有無に関する可能性も出てくる。ただし，本件では，本来的に，①でMAINCOがS国にPEを有することを認めていますので，これは補助的な見解であるという説明でした。

2－3〔事例3〕契約が他者の名において締結される場合は？

最後の事例3ですが，**資料Ⅱ－⑥**にその図を訳して示してありますが，「契約が他者の名において締結される場合は」ということで，ぱっと見てこれは何かというと，日本の当局としては若干言いづらいのですが，これはアドビ事案だと思っていただくと非常にわかり易いと思います。

要するに，この事例3のSUBCOは日本所在のアドビの子会社であるとすると，もともとはSUBCOは日本の顧客と契約をして商品も納めているといった取引形態を，すべてインターネットを使って海外の親会社であるPATENTCO，アドビ事案の場合はオランダでしたでしょうか，その親会社がネット上で直に契約をし，SUBCOはメンテナンス等のサービスだけをする取引形態に変更をする。この取引形態では契約書もありませんから，場合によっては，印紙税もなくなってしまいます。商品は親会社から無形資産としてデータで送られる。場合によっては，有形資産として商品は配達されるかもしれませんけれど，取りあえずSUBCOはメンテナンス等のサービス提供だけになった場合に，PATENTCOはこれについて，S国に

PEを有するのか，非常に大きな問題だと思います。

これがPEを有するとなってしまえば，これまでのアドビ事案の判決は別にして，今後の展開はどうなるのかと思うのですが，これについては，ここではパネルの意見がどうのこうのではなく，OECDの見解を申し上げますと，OECDのワーキンググループの議長から，「真の問題は，SUBCOの行為が法的にではなく，経済的にPATENTCOを拘束する場合に，SUBCOがPATENTCOの名前において契約を締結したと言えるか否かである」ということが述べられ，そのようなのを判断するのだということでしたが，OECDの作業部会では，それについては意見の集約が結局行われなかったということで，コメンタリーの改定がこれについては見送られたということでした。

ですから，代理人PEについては，これまでも，フランスのZimmer事案とか，イタリアのPhilip Morris事案とかの各国の事案がありしたけれども，今回のOECDのコメンタリーの改定上では追加的な改定が見送られたようです。これに加えて，OECDのパネルから，「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極めて事実関係に依存した問題解決が必要になる」とのコメントがなされました。ですから，実態で判断するという色合いが非常に強くなるということですから，個人的には，わが国の当局もそういった実態判断のところをやはり強く検討するべきかなとも思います。

事例3については，最後に議長からのコメントとして，「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」という指摘がありました。

2－4　ま と め
～これからのPEの使用について～

セミナーFのまとめとして，議長から，「今後も外国法人課税の基準としてPEを使用すべきか」という問いに対して，OECD PEワーキンググループの議長は，「PEをめぐるグレー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」と言っています。

OECD WP1の議長は，「現実的な観点から，PEに関する問題に対する答えは，今後も永久に全てが解決することない」と，ちょっと謎めいた言い方をされました。

ビジネス界を代表するパネルからは，「より明確で簡素な制度とすることを，やはり強く求めていきたい」という要望が述べられました。

OECDのパネルからは，「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が，OECDとしてビジネス界の声に応えるべく何が行えるかを引き続き考えたい」ということで，これからも継続的な検討を進めていくとのスタンスが述べられました。

3．セミナーD）　租税条約3条⑵〔租税条約上の定義のない用語〕と国内法

では，続きましてセミナーDの「租税条約3条⑵〔租税条約上の定義のない用語〕と国内法」です。これは，租税条約3条⑵で，租税条約上の定義のない用語というのは，当然この条文からいけば国内法によれということになりますけど，では単純に国内法によることがすんなりいくのかといったことに関して，セッションの進行としては5つの検討事項について各国の裁判例をあてがうことで議論が進められました。

具体的には，①「租税条約に定義のない用語の取扱い」についてメキシコの裁判例が，②「租税条約3条⑵の「コンテキスト」の意義」についてスイスの裁判例が，③「租税法以外の

国内法の解釈の利用」についてインドの裁判例が，④「みなし規定（法的擬制）の利用」についてフランスの裁判例が，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」についてオランダの裁判例が取り上げられました。

本日のご報告では，これらのうち④の裁判例を除く４つを示してご説明します。これらの取引図等は，**資料Ⅱ－⑦から⑨**をご覧ください。

3－1 〔事例１〕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）

最初は，メキシコのロイヤルティの事例ですが，この判決において，租税条約に定義のない用語については国内法を使いなさいという判断が示されました。

メキシコでは，租税条約にロイヤルティの定義がなくても，これについてメキシコの国内法及びIP法に基づいてロイヤルティの性質の支払に当たるかどうかの判定を下すという判断が示されました。租税条約によってメキシコのロイヤルティに係る源泉徴収の税率は25％から10％に低減となっていますけれども，これはメキシコで課税されるということで，この事例では非常に基本的な考えが示されました。

3－2 〔事例２〕デンマークの導管会社の事例（租税条約３条⑵の「コンテキスト」の意義）

これはデンマークの導管会社の事例と書いていますけれど，デンマークの導管会社を使用に関するスイスの判決です。

租税条約３条⑵には，国内法による解釈適用について，「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）」と規定がなされています。これをどう解釈するのかといったことについて判断を示したのがこのスイスの判決です。

この事例では，スイスのH会社が配当をデンマークの導管会社の支払い，さらにその導管会社がガーンジーの関連会社に配当を行っており，この場合にスイス・デンマーク租税条約10条において「paid to」をどのように解釈するのかが問題にされたわけです。

租税条約には「paid to」の定義はないので，スイスの国内法を適用すると，スイスの国内法では，Beneficial Ownerという概念が日本と違ってはっきり示してあり，最終的にこのBeneficial Ownerに対しての支払とみなすという法的擬制が置かれています。

ですから，単純に，スイスの国内法を適用すれば，ガーンジーの関連企業にスイスから配当がなされたとみなされ，デンマークで当該配当に対して課税されていようが，課税されていまいが，どのような取扱いがなされていようとも，ガーンジーでは国外源泉の配当には課税はないので，当該配当には課税がなされていないとみなしてスイスの課税関係を考えるということになります。

これに対してスイスの租税裁判所は，租税条約３条⑵の「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」の解釈として，コンテキストの意味は国際的二重課税の排除ということを意図しているとして，デンマークでの当該配当に対する課税関係を考慮して，当該配当に対して国際的二重課税が生じないようにスイスでの課税上の取扱いをすることを租税条約が要求していると判断をしました。

結論として，デンマークでの課税関係で，単純なスイスの国内法の適用の範囲が狭められるということです。つまり，コンテキストは，国内法より優位にあるということです。個人的には，すべてのケースでそうなのかとちょっと疑問にも思ったのですが，スイス・デンマーク租税条約においてそのような解釈が裁判例においてなされたとの説明がありました。

3－3 〔事例３〕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）

この事例は，インド事業者の支払ったソフト

ウエアの対価にはロイヤルティが含まれるのかという判断について，当時のインドの租税条約12条は，「ロイヤルティとして適格な支払は『コピーライト』の使用に対してのみである」と規定されていたものの，租税条約にも国内税法にも「コピーライト」の定義がないことから，租税法以外の国内法をもって解釈する，つまり借用概念を利用することについての判断を下したインドの事例です。

結果的にこれは，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，この法律の規定におけるコピーライトの定義に該当する権利について，インド企業とオフショア企業とでのテレフォンシステム（ハードウエア及びソフトウエア）の供給取引を締結した契約書上においては，そのような権利は認められない（インド事業者は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，当該支払いはロイヤルティとは認定されないとの判断がなされました。

この事例において，支払に対してロイヤルティが含まれているのかいないのかといった判断が，借用概念としてのコピーライト法の定義にある権利を，インドの業者が有しているかいないかで契約書上で判断されたわけである。若干穿って考えると，その契約書をあらかじめそのように作成しておいたのではないかとも考えられるところです。

ですから，租税条約３条⑵の規定は，租税法以外の国内法の借用概念においても有効だという判断がなされたということです。

ただし，インドでのロイヤルティの課税ができないように容易にできるという判断がなされたということで，その後，インドの税制がどう変わったのかは，インドの立法・行政のスタンスから皆さん容易に想像できるかと思います。

けれども，取りあえずこの時点においては，借用概念の規定により，コピーライト法の定義にある権利に当たらないという契約書上の取扱いを規定してあれば，それはロイヤルティとして課税されないという判断が裁判所でなされたといった事例でした。

３－４　〔事例４〕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）

最後に，ベルギーの漁船の事例は，源泉地国と居住地国での解釈が異なる場合で国際的二重課税が発生してしまう場合に，それでも国内法の規定を適用するのかという事例です。

この事例はオランダの裁判例ですが，取引は，オランダの漁船民というか船員が，ベルギーのＡ会社とパートナーシップを設立して，このベルギーのパートナーシップの下での漁業を行いました。そのパートナーシップへの対価は，ベルギーのＡ会社が賃金という形で漁船民に払いました。したがって，ベルギーの課税当局は，これの支払いについて賃金として源泉徴収課税をする。それに対してオランダでは，これは事業だということで，課税当局は漁船民に事業所得課税を行ったということで，そこで国際的二重課税が発生した事案です。

結局，オランダの最高裁は，当該漁船民の所得がベルギーで課税されるかの判断において，租税条約３条⑵によりオランダの国内税法の解釈を適用し，結果的にこれが認定の衝突（conflicts of qualification）を生じさせることになり，これが最高裁の判断ということで，国際的二重課税が解消されずに終わった事案です[17]。

この事案を受けてかどうか，2000年にOECDモデル条約23条のA/Bのコメンタリーが改正されまして，「居住地国は認定の衝突に

[17] 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る。

よる国際的二重課税を避けるべきである」とはっきり書かれたということで，現状においては，このオランダの最高裁の判断も，このような判断をせずに，国際的二重課税を回避する方向での判断になるのではないかという見解が示されていました。

4．セミナーJ） 国際課税における最近の展開

最後に，セミナーJの「国際課税における最近の展開」ということで，皆さんご存じのとおり，IFAの年次総会のセッションのテーマというのは，大体2年から3年前に決まってしまいます。そうすると，その後の直近1年間の重要な国際課税の変更というのが年次総会に反映されないことになります。

したがって，この「国際課税における最近の展開」というテーマがないと，年次総会の適時性が損なわれかねませんので，毎年通常このテーマが設定されています。

今回は，①OECDの無形資産に関するディスカッションドラフト，②エクイティスワップと租税条約上の特典受益者（Beneficial Ownership），③インドにおける一般的租税回避規定（GAAR）の導入，④国連移転価格マニュアルの完成，⑤情報交換（米国のFATCA等）の5つの項目が用意され，加えて，当日の飛び込み項目として3つありましたが，取りあえず本日のご報告では，これら5つについて取り上げました。

なお，**資料Ⅱ－⑩～⑪**に用意させていただいた情報は，当日の情報の要約ではなく，付加情報ということで参考として用意したものです。当日は，このような情報は，参加の専門家の皆さんは当然に知っているだろうということで，パネルからの説明がなかったものです。

時間も残り少なくなってまいりましたので，①，③及び⑤については，ポイントについてだけ簡単にご報告申し上げます。

4－1　OECDの無形資産に関するディスカッションドラフト

今年の6月6日に公表されたOECDの無形資産に関するディスカッションドラフトにつきましては，これに民間からの意見として86のコメントが提出され，約1,000ページもの厚さになったということです。このディスカッションドラフトの概要については，**資料Ⅱ－⑩**に付加情報1として載せておきました。

コメントの中で多かったのは，今回のディスカッションドラフトが租税回避を前提として作成がなされており，その点がまず妥当ではないという，お叱りというか，指摘が山ほどありました。それについて回答したのが，OECD租税委員会におられたメアリー・ベネットさんです。メアリー・ベネットさんが，今年の6月に行われたG20のミーティングなどにおいて，課税基盤の侵食とか，所得の移転に対して対抗しろということが強く言われており，このようなやり取りを反映して，このような政治的なプレッシャーを受けてOECDの議論がこのような形になっているのだとの説明をされました。会場の雰囲気は，その説明に一応の納得をしているような感じで聞いたという気がしました。

4－2　インドにおける一般的租税回避否認規定の導入

次に，インドにおける一般的租税回避否認規定の導入の話ですけれども，これは，一般的租税回避否認規定の導入について30年遡及が伴うということが今回のポイントになっております。これとは別に，最近，インド最高裁判決で税務当局が敗訴したボーダフォン事件では，その直後にこの判決を立法的に覆そうとして50年遡及の税制改正がされたことは記憶に新しいところです（この施行については検討が続けられています。）。

このような立法の何十年もの遡及に対しては，インド人のパネルが10分程度に渡ってインドの劣悪な租税環境をベースに，様々な異論を強く

述べていました。これに対し，予定にもなく会場から１人のインド人の方が会場マイクのところまで出てきまして，この方は政府の人ではなかったのですけれど，政府側の味方をして，インド政府はそんなにひどいことをしていないのだという弁護するという一幕がちょっとありました。

これについて，この議長は有名なフィリップ・ベーカーさんですけれども，議長から，「みなさん，ちょっとディベートしましょう」ということで，税法の遡及適用について，これを常に認める人，ときには認める人，全く認めない人ということで手を挙げてくださいということで，結果として，ときには認めると，全く認めないがほぼ半々でしたが，常に認めるという人が，先ほどの会場マイクで意見をした人かどうかはわかりませんけど，１人手を挙げましたので，それでちょっと笑いが起きていたというのが印象的でした。

4－3　国際的情報交換
～米国における FATCA の導入への対応～

最後に，国際的情報交換ですけれども，これはまさに米国の FATCA の話になりまして，米国と先進諸国との間での共同声明について詳しい説明がなされました。FATCA の共同声明には，Model Ⅰと Model Ⅱがありますが，Model Ⅰはヨーロッパ５カ国，フランス，ドイツ，イタリア，スペイン，英国が一括で結んだものであり，Model Ⅱには米国と日本，米国とスイスが別々に結んだ２つのモデルがあります。これらについては，**資料Ⅱ－⑪**に付加情報２として載せておきました。

Model Ⅰと日本の Model Ⅱでどう違うのか申し上げますと，ヨーロッパとの共同声明では，これらのヨーロッパの国々の金融機関は自国の税務当局に FATCA に係る報告をして，税務当局から米国に情報交換によって情報提供を行うことで FATCA に係る義務は履行されたとするものです。この共同声明では，この米国との情報交換を自動的情報交換にしていくということにしております。つまり，今後，FATCA に係る情報は相互に自動的情報交換になっていくということになります。

これに対して，日本は預金口座に関する報告を確か昭和63年ごろに止めているということもあり，現状で制度的に資料収集していないことから，日本の場合は，日本の金融機関は IRS に対して直接に米国人口座の総件数と総残高額のみを提出することで，個別情報は提供しなくてもいいということで，話が一応まとまってきています。ですから，口座情報のすべてを提供する必要はありません。

それでいいのかというと，IRS が，日本の金融機関から提出された米国人口座の総件数と総残高額について，この銀行は人数が少ないのに金額が多い場合など，この詳細を知りたいときには，日本の国税庁に租税条約の情報交換規定を使って要望するということになります。そうすると，日本の税務当局は，情報交換に係る日米租税条約26条の規定に従って，その金融機関を調査し IRS に情報提供を行います。このとき，日本の税務当局がそのすべての情報を提供すると，グループに対しての「情報漁り」という問題が出てくるので，この情報提供をどこまで行うのかということは，今，財務省，国税庁及び金融庁とかが議論しており，将来的に一定の指針のようなものが示されるのではないかと思われます。

そういったある程度の基準を持ったところで，日本の税務当局が米国の IRS に対して回答を行うことになると思います。なお，この共同声明の中で，FATCA を米国をハブにした自動的情報交換にするということについて，将来的に受け入れることが述べられています。Model Ⅰと Model Ⅱとでは，このような違いがあるわけです。

この国際的情報交換についても，最後に，議長のフィリップ・ベーカーさんから，「もうひとつディベートをしましょう」ということで，

こういった米国中心に国際的な情報交換が自動的情報交換になっていくということを国際的なフレームワークとして認める人と，それとは別に，現在，ドイツとスイス[18]，それから英国とスイスとで，情報交換をしない代わりにスイスが源泉徴収をしてこれらの国に徴収額を送金するという協定が締結されていますが，このような協定で情報交換の問題を解消していくことをこれからの国際的なフレームワークとして認めるという人と，これら以外を支持する人とで，挙手をしてくださいということがありました。なお，ドイツとスイス，英国とスイスとのこの協定をルービックキューブのルービックを使って「ルービックアグリーメント」と言っていました。

この最後のディベートで一番多かったのは，これら以外を支持する人で6割ぐらい，残りは半々ぐらいで，今後，国際的情報交換がどうなっていくのかということを，よくウオッチしていかなければいけないというのが，この最後の議論でした。

ちょっと時間がオーバーしましたが，私からは以上でございます。ご清聴ありがとうございました。

18 講演日の12月10日時点では入手できていなかったが，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”という記事が掲載されており，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が，11月23日にドイツ議会の上院で否決され，ドイツ政府にとって大きな誤算となっていることが紹介されている。したがって，ボストン大会のときと状況が変わってきており，これが国際的な情報交換のフレームワークとなれる可能性は低くなってきたのかもしれない。

議題2　デッドーエクイティ（負債ー資本）の区分に関する難問

議長：Machiel Lambooij(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。

【セッションの進行】
① ジェネラル・レポーターからの報告
② 負債に係るバイアスの存在
③ 資本と負債：区分に関する問題 ⇒ ポイント1
④ 過大な支払利子に関する各国の規制 ⇒ ポイント2
⑤ 資本と負債の違いを狭めるアプローチ等

【討議ポイント】
1．負債ー資本の区分について

① 税務以外の定義の借用（Non-tax classification）

税務以外の定義を借用することは、税務上の恣意的な取引を減らす又は防止することに効果があることを認め、これが簡易な取扱いであるとの認識を示しつつも、以下のことから限界があるとしている。

- 会計上や他の法令上の定義は本来異なる目的により、負債と資本の区分をしたものである。
- これらについても税務と同様の課題（実質的判断、複数契約の組合せによる判断など）を有している側面を持つ。

しかしながら、税務以外の定義の借用からは、以下のような有益な検討を得ることができる。

○ 連続体アプローチ（vs. 課税上の「all-or-nothing」アプローチ）
○ 統合ベースによる実質判断アプローチ（vs. 課税上の「シングル契約」アプローチ）

② 税法上での定義の設定（Statutory definitions）

〔ベルギーの例〕
- ベルギーは、「負債」に関してとても広い概念を有しており、「恒久的債務証書」と「株式における強制弁済に係る債務」は、私法上において「負債」として同等とみなすことができるとされている。したがって、税務上においても同様に取り扱われる。
- 投資家が、株式の返済に確固たる権利（たとえ、それが会社の清算等の事由に限られるとしても）を有している限りにおいて、それは「負債」として扱われる。

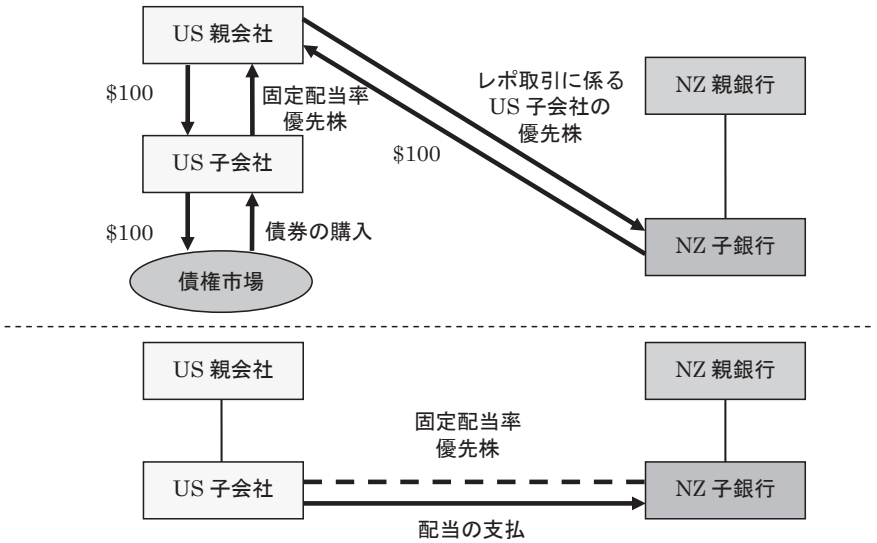
〔オーストラリアの例〕
- 投資家の観点から投資金額以上にリターンが発生するものを負債とし、投資金額を下回るリターンである可能性のあるものを資本として認識する。

Money in ≧ Money out ⇒ 負債
Money in ＜ Money out ⇒ 資本

③ 濫用的租税回避否認規定（Anti-abuse rule）

- パネルからニュージーランドと米国の資本 - 負債の取扱いの違いを利用した税務上の裁定取引（レポ取引）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ことの紹介がなされた。
- 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、租税回避否認規定等により課税当局が納税者の資本－負債の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－負債の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パネルから意見が述べられた。

〔ニュージーランドで否認されたレポ取引〕



- 米国でレポ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

④ すべての事実及び状況（all the fact and circumstances）による判断

〔米国のパラダイム〕

米国はさまざまな要素を総合勘案して判断することとされており、裁判所が以下に例示したような 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

・約定満期日における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

２．過大支払利子の損金不算入規則 〔付加情報〕

① 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。

② 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。

③ 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・デット・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。

(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。

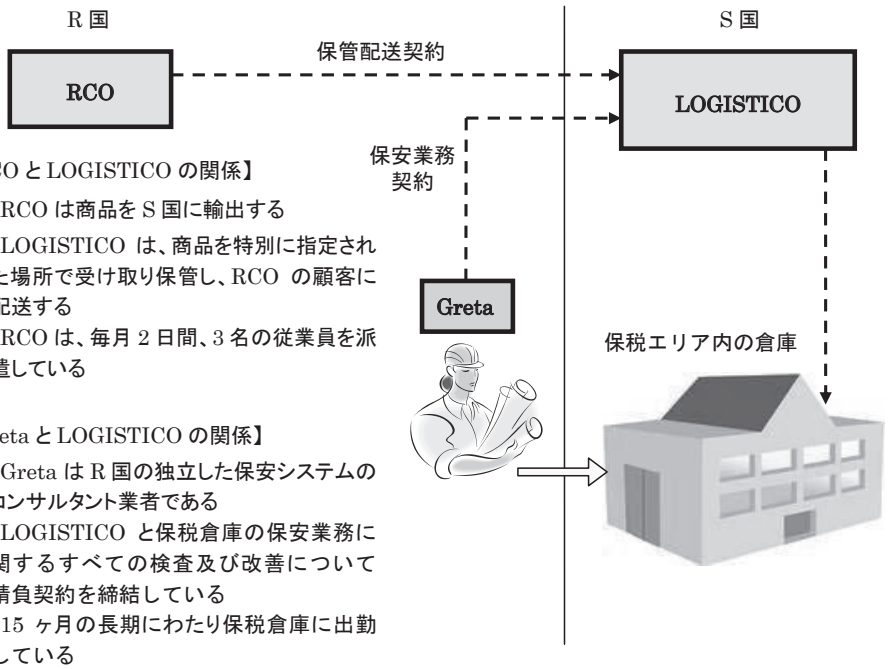
セミナー F　OECD ： 恒久的施設（PE）を巡る OECD の議論

議長： Richard Vann(豪)
パネル： Stefan Bendlinger(オーストリア)、Andrew Dawson(英)[4]、
Aart Roelofsen(オランダ)[5]、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。

【セッションの進行】
① OECD の課題と WP1 の作業等
② ”at the disposal”（自由となる）場所を有することの意味 ⇒〔事例1〕
③ 事業が PE を通じて遂行されることの意味 ⇒〔事例2〕
④ 契約が他者の名前において締結されることの意味 ⇒〔事例3〕
⑤ まとめ

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



【RCO と LOGISTICO の関係】
- RCO は商品を S 国に輸出する
- LOGISTICO は、商品を特別に指定された場所で受け取り保管し、RCO の顧客に配送する
- RCO は、毎月 2 日間、3 名の従業員を派遣している

【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すべての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いる
- 他の部屋の使用も必要に応じ許可されている

[4] OECD WP1 議長
[5] OECD PE ワーキンググループ議長

〔パネルの意見〕

① 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。

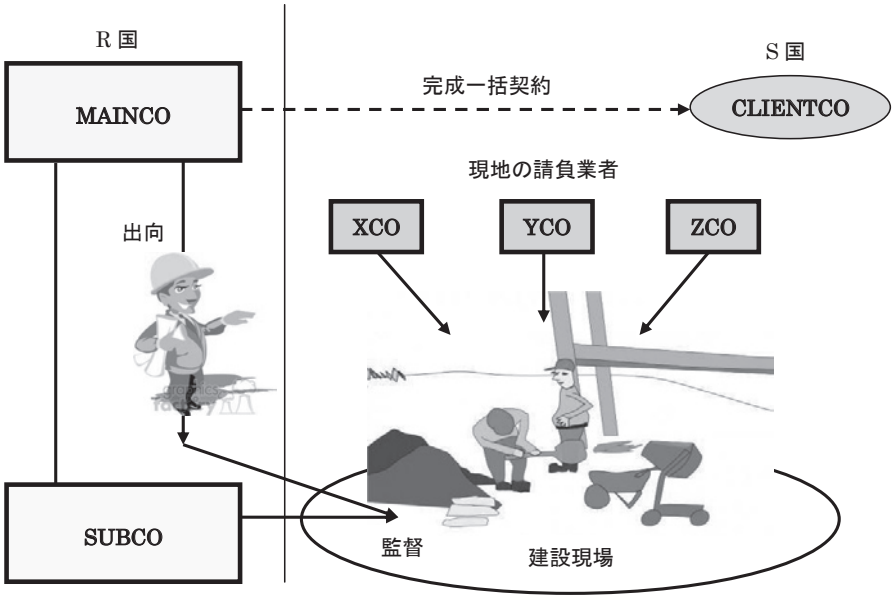
② 一方、Greta は S 国に PE を有する。

〔OECD の考え〕

パネルの回答に同意し、①に関しては、LOGISTICO は RCO の PE に該当しないとした。

②に関しては、Greta 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。

〔事例２〕－ 事業が PE を通じて遂行される場合とは？



【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らせた

〔パネルの意見〕

① MAINCO は S 国において何の物理的存在も有してしていない以上、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。

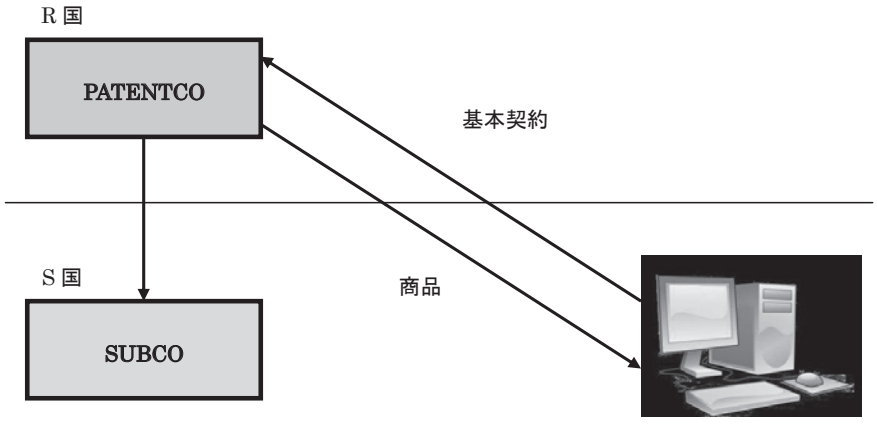
② 一方、SUBCO については PE が存在することを認定。しかし、その結果は MAINCO の PE の存在の有無の判断に何の影響も与えない。

〔OECD の考え〕

パネルの回答とは異なり、①に関しては、MAINCO は建設現場へのアクセス権を有しており、建設事業を自らの責任において実施している以上、外注委託の有無にかかわらず PE を有すると考えられる。

②に関しては、SUBCO は建設現場に"at the disposal"である場所を有することから PE を有しており、SUBCO の従業員に MAINCO からの出向者がいる事実は 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。）

〔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かあるが、SUBCO の裁量は限定されている（価格、保証期間）

〔OECD の考え〕

OECD PE ワーキンググループ議長から、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なされた。

これに加えて、OECD から、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なされた。

最後に、議長から、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の指摘があった。

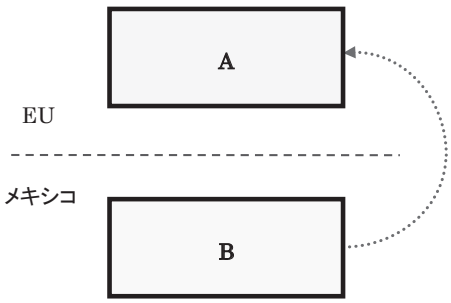
セミナー D　租税条約 3 条(2)〔租税条約上の定義のない用語〕と国内法

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

〔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。

【セッションの進行】
① 租税条約に定義のない用語の取扱い ⇒〔事例1〕
② 租税条約 3 条(2)の「コンテキスト」の意義 ⇒〔事例2〕
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） ⇒〔事例3〕
④ みなし規定（法的擬制）の利用 ⇒ フランス：シュナイダー事案
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 ⇒〔事例4〕
⑥ まとめ

【事 例】
〔事例１〕 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）



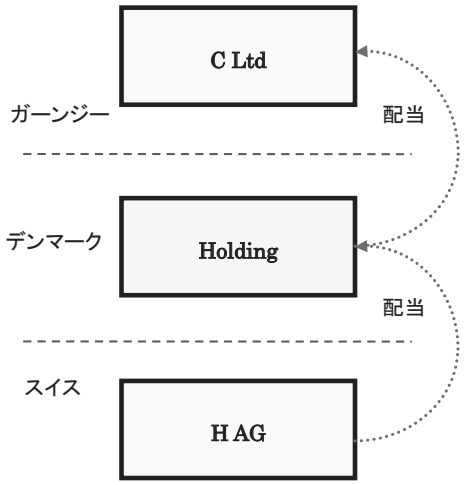
【事実関係】
- A は B に対して、ソフトウエア（コンピュータ用ではない）のライセンス（使用許諾）を供与した
- メキシコは、B が A に支払うロイヤルティに 10%の源泉税を徴収した
- Aは還付申請したが、税務当局がこれを拒絶したことから、メキシコの裁判所に訴訟を提起した

【争点】
- A は、当該支払はロイヤルティに当たらないとして、源泉税の対象にならないと主張

- メキシコでは、ロイヤルティに源泉税を課す。
- 租税条約により、税率は 25%から 10%に低減。

【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。

〔事例２〕 デンマークの導管会社の事例 （租税条約３条⑵の「コンテキスト」の意義）



【事実関係等】

- 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
- 租税条約 3 条⑵では、国内法による解釈適用について、「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）」）と規定がなされている
- 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

【争点】

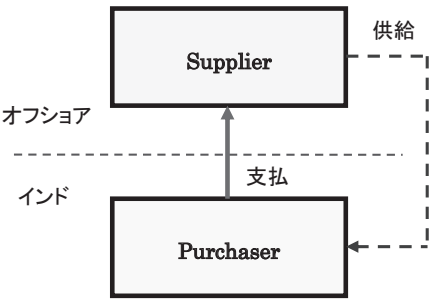
- スイス・デンマーク租税条約において「paid to」をどのように解釈するのか
- スイスの国内法の解釈がそのまま適用されるのか

【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。

〔事例３〕 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（ハードウエア及びソフトウエア）がインド事業者に供給された
- インド事業者は、ハードウエア及びソフトウエアの対価の支払をした

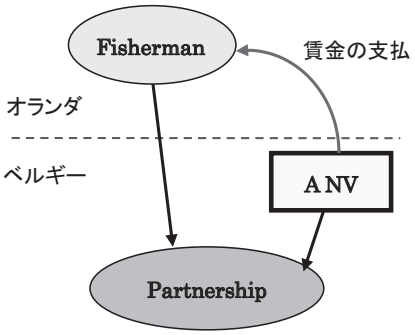
【争点】

- インド事業者の支払ったソフトウエアの対価には、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、その支払はロイヤルティとは認定されないとの判断がなされた。

〔事例４〕 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る。

（以下は、セミナー F　6 頁の続き）

【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、
- OECD PE ワーキンググループ議長 ⇒ 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。
- OECD WP1 議長 ⇒ 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。
- ビジネス界を代表するパネル ⇒ より明確で簡素な制度とすることを求める。
- OECD のパネル ⇒ 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が、OECD としてビジネス界の声に応えるべく何が行えるかを引き続き考えたい。

４．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(ノルウエー)

〔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。

【セッションの進行】

① OECD の無形資産に関するディスカッション・ドラフト ⇒ 付加情報1.
② エクイティスワップと租税条約上の特典受益者（Beneficial Ownership）
③ インドにおける一般的租税回避規定（GAAR）の導入
④ 国連移転価格マニュアルの完成
⑤ 情報交換（米国の FATCA 等） ⇒ 付加情報2.

【付加情報】

１．OECD の無形資産に関するディスカッション・ドラフト

2012 年の 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。

① 無形資産の定義
② 無形資産から生ずる利得の帰属
③ 無形資産の利用又は移転を含む取引
④ 無形資産を含む取引の独立企業間対価の決定

①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。

②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、④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．国際的情報交換 ― 米国における FATCA の導入への対応

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。

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 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人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。

- 欧州 5 カ国と米国との共同声明（Model Ⅰ）

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 Ⅱ）

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。

Q & A

【Q１】

〔質問者１〕 どうもありがとうございました。これだけのテーマを30分ずつで，かなり駆け足だったので，聞いている方もなかなか必死で付いていくようにしたのですけれども，非常に奥深い，面白いと言ったら語弊があるかもしれないけれども，非常にミーニングフルなお話で，どうもありがとうございました。

１つ，ちょっと感じましたことは，後半の方では，居波さんのこのお話，面白いなと思いました。**資料Ⅱ－⑨**の事例４のベルギーの漁船の事例，これは，課税当局のとらえ方なのですけれども，私に言わせれば，これはパートナーシップを作ってそれなりのことをやっているのであれば，これはもう事業所得を形成するもの，それ以外あり得ないと，これは当然のことだと私は思います。もしやるのだったら，メジャーリングカンパニーを作ったり，そういったような形でやっていかなかったら，まともにやったらこれを食らうのは当然だと思うのですけれども，面白いのは，このベルギー側がこれを給与所得として課税するので二重課税が出るということです。

この辺はそれぞれの税法の話になって，税法は，これは釈迦に説法で申し訳ないのですが，国家主権の最たるものなので，強制はできないのですけれども，所得の種類についてはできるだけこうやって調和を図る，整合性を図ることが大事なのだろうと思います。

最終的には，恐らく，所得の種類が違っても，外国税額控除は取れるのだと思いますけれども，それにしても，税法の違いでこれは取れないというようなことがあって，タックスペイヤーに過大な負担をかけることがあり得るので，所得の種類については，少なくとも国際的合意に取り付けるべきだと，こういうふうに感じました。

それから，前半の岡さんのお話の中で，ちょっとわからなかったところがあるのです。消費税ないしは付加価値税のこの取り扱いで，「⑵セミナーE）付加価値税と非居住者である販売者」の**資料Ⅰ－②**の４番のところで，わが国ではＢ to Ｂの役務の輸入の場合税額控除不適用ということになっているということですが，これは今どういうふうになっているのかなということです。

方向性としては，外国事業者に登録をなさしめて，音楽の配信などがそういうところになるわけですけれども，払う方が税を徴収して，税額控除の対象にしていくのではないか，或いは，それを支払った段階で，仮受消費税と仮払消費税との差額について納税に服すると，こういう形になっているのだと思いますけれども，現在は税額控除不適用ということになっているのですか。

インボイス方式との対比において書かれているのだろうと思いますが，ちょっとこの辺のところを教えていただけたらと思うのですが。

（岡） Ｂ to Ｂで役務の場合を考えますと，日本の消費税法は，非居住者の方が役務を提供するときに，役務の提供の場所が明らかでない場合は，役務の提供に係る事業所の所在地を役務提供地とするという判断基準を置いています（消費税法施行令第６条２項七号）。

私見になりますが，消費者の所在地でなく事業者の事務所の所在地を課税地とするわけですから，原産地国主義の考え方になるのではないかとも思われます。これはEUが昔取っていたやり方です。

だから，もし日本の事業者が非居住者から役務を購入した場合には，事務所のある外国で役務の提供があるとされる場合には，外国の事業者は日本の消費税を負担していませんから（不課税），現在の取り扱いをいえば単純にそれは税額控除の対象にならないだろうということになると思います。

〔質問者１〕　なるほど。要するに，彼らは事業所を持っていないのだから，わが国の国内での domestic consumption tax の納税義務者に当たらないということで，課税対象外にしていると，そういう趣旨であればよろしいです。わかりました。

前半の部分については，できるだけ所得の整合性というのを図っていただくように，ご尽力いただいたらと思うのですが。

（居波）　2000年に一応コメンタリーが改定されているといったところ，実際にそういった方向に現状進んでいるのではないかというふうには思います。

【Q２】

〔質問者２〕　今日はどうもありがとうございました。後半の居波先生の部分についてご質問したいのですけれども，**資料Ⅱ－⑧**の条約３条⑵のコンテキストの意義という点ですが，このコンテキスト，日本語でいうと文脈と訳しているはずなのですけれども，その文脈という観点で，この租税条約のコンテキストといった場合，租税条約の趣旨・目的を考慮するというような意義なのでしょうか。それもと，コンテキストとして二重課税の防止を要求しているという，いわゆる租税条約に内蔵されているような目的という観点を考慮するというスイスの判決だったのでしょうか。その辺，もう少し明確に説明していただければと思います。

（居波）　もともとコンテキストというのは，意味として，「文脈」の他に，いわゆる「状況」とか，「置かれた実情」とか，そういったような意味合いもあるとは思うのですけれども，このスイスの租税裁判所の判断としては，租税条約のそのコンテキストとして二重課税の防止ということを要求しているのだということを判断根拠にしたというのが，この判断のとらえ方であると思います。実際，租税条約上のこのコンテキストが，租税条約の中のそういうような含意とか何かだけに限定されているかどうかというのは，これには租税条約のコメンタリーとかをお書きになられた川田先生やその他の先生方がお詳しいかと思うのですけれど，そこまで言い切れるかどうか，個人的には若干どうかなというのはあります。

もう少し広く読めるような気も，私自身しないでもないのですけれども，ただ，このスイスの裁判例においては，まさにこの租税条約の本来的な２つの目的というか，二重課税の防止と租税回避の防止でしょうか，そのうちの二重課税の防止ということを根拠にして，この場合はデンマークで課税されるかどうかということを考慮しなければいけないという判断がなされたという，そういったご説明がされたといったところでした。

それが全てかどうなのかというのは，聞きながら，私自身，少し疑問というか，そういう読み方だけなのかなというのは，実は私自身も感じていたところなのです。その後，それを明確にはしていないのですけれども，一応，そのときのパネルからの説明というのは，いわゆる条約の趣旨からというそういったイメージであったと思います。

（宮武）　今の話の続きなのですけれど，私，国際的な租税の研究のグループに属して，お互いによく議論し合っているのですが，この３条⑵の文脈という意味が具体的にどうかということです。文字通り見ると，租税条約の中で見ればいいというふうに取っている人がいるけれども，そうではないのだ，まず国内法が適用になると思ったらどうなるのか，そして，それを今度は，条約の二重課税の回避という観点から見て適当かどうか，要するに，国内法も条約も，両方一緒に判断して，結論を出すべきなのだという議論が非常に有力に出ておりまして，それで，租税条約の文脈だけを見ればいいのかとい

うのと対立して，議論がまだ収まっていないという状況であるということをお話ししておきたいと思います。

〔質問者１〕 この“unless the context otherwise requires”という，この文章だけですとなかなか判断しにくいのだけれども，通常，ここに“the”という定冠詞を使っている以上は，前の方に出ているはずなのですけれども，その意味合い，connotation というか，言外に含まれたその辺の深い意味合い，含蓄，connotation，この辺を見てみないと，どこまで，或いは状況という意味で今居波さんがおっしゃったような，それぞれの課税当局が国内法を適用するに当たってのその辺のところを含んでいるということにも取り得ますから，通常であれば租税条約でしょうけれども，むしろ connotation の方，含蓄の方に重きを置くという，その考え方も法律家として当然のことかなと，なるほど確かにおっしゃるとおりかなという感じがします。むしろそちらの方を要求しているような気はします。今の宮武さんの話は面白い話でしたね。どうもありがとうございました。

【Q３】

〔質問者３〕 ルービック合意なのですけれども，あのときには確か，ほどほどの人たちがこれに賛成・反対と手を挙げたと思うのですが，そのなかでわからないのは，執行当局の人たちは，これをどういうふうにとらえているのかなと思っています。

それから，ドイツは，確か，合意をやると同時に情報を買うということをやったと思うのですけれども，その点についても，可能性として，又は方向性として，そういう形は，執行のサイドからしたらどうなのかなと，そういう意見をちょっと聞かせていただければと思います。

（居波） 意見というのは個人的な意見でもいいですか。最近ドイツの当局の中で，情報を購入することはしないという方針が，この間，Tax Notes INTERNATIONAL の記事に出ていたような気がします。

情報を買うといっても，この場合は，銀行機密法に照らして違法な情報ですよね。ですから，そういった情報を購入するという話と，それと，今回，スイスとの間でルービックアグリーメントと称された協定を結んだわけですから，それと相反する行為になるのだろうと思います。

つまり，表ではスイス当局と手を結んで，今後は源泉徴収をしてもらって送金してもらえればいいと言っているのに，裏では，そのようなスイスで違法な情報が来ると，しめしめとその代金を払って入手するとなると，それはちょっと背中とお腹でやっていることが違うことになると思います。

執行ベースでは，そのような情報は喉から手が出るほど欲しいというのは引き続きありえることだと思いますが，国家として，連邦財務省ベースで，協定が締結されたとなれば，州の執行ベースで，スイスの元銀行員がフロッピーディスクか何かを持ってきても，それは購入ということは難しいのではないのかというのが，現状ではないかと思います[19]。

個人的には，ドイツはそのような情報をもう購入をしないのかと思い，残念にも思ったところですけれど，詳しくは最近の記事に出ていると思いますので，ご覧になっていただければと思います。

[19] 前掲注18の Tax Notes International の記事には，ドイツの野党勢力の後押しで，最近において Rhineland－Westphalia 州の政府が追加的な銀行情報の購入をしたことが紹介されており，ドイツ議会上院でドイツ－スイス協定が否決されたことから，今後のドイツの情報購入についても不透明な状況になったものと思われる。

（岡） 参考になるかどうか自信はありませんし，あくまで私の理解にすぎないのですが，EU がこの10年ぐらいに何をしてきたかというと，源泉徴収ではなくて居住地国課税で情報交換により利子所得を課税するということをしてきているのです（EU 貯蓄課税指令が2005年から施行されている）。

彼らはそのシステムを作ってきていますし，EU で口座を開設する場合には，多分，居住地国との関係というのは非常に厳しく確認していると思うのです。背景にこうしたベースがあります。

例えば，詳細については記憶が定かでありませんが，リヒテンシュタインは非居住者の口座情報の管理が十分でなかったため，例えば口座の持ち主がどの国の居住者かわからない場合があるらしいのです。

これをイギリスでは，リヒテンシュタインと覚書を交わした上で自分はリヒテンシュタインに銀行口座を持っていることを自主的に開示してきた場合には罰則を軽減するといったボランタリーディスクロージャーの促進を行っています[20]。これには実は両方メリットがあるといわれていて，リヒテンシュタインはイギリスから自主開示の結果を教えてもらって，この人はイギリスの居住者だと把握することができ，透明性を高めることが可能になっているらしいということです。

全体として感じているのは，いずれにしても，守秘義務法域が後退したというのは，非常に大きな出来事で，各国が情報交換条約を推進している。透明性を高める措置を講じている。こうした大きな流れの中にいるということを感じている次第です。

20 リヒテンシュタイン政府と英国歳入関税庁（HMRC）の間で締結された覚書（2009年８月11日署名）は，リヒテンシュタインの金融機関の英国の顧客がリヒテンシュタインにおける投資にかかる情報を英国歳入関税庁に開示することを確保するため，リヒテンシュタイン政府がとるべき措置について定めている。また，英国歳入関税庁は，「Liechtenstein Disclosure Facility」の下，リヒテンシュタインの口座等について自主的に開示した英国納税者に対してペナルティの軽減等の措置を講じている。詳しくは，居波邦泰「タックス・アムネスティの我が国への導入についての考察」税大論叢68号・税務行政特集号，275頁（2011）。