

租税条約における LOB 条項の意義

はじめに

日米租税条約の交渉が現在行われていることは既に本欄において述べたとおりであるが、最近、締結された米国・オーストラリア租税条約において、租税条約におけるトリティーショッピング防止規定である LOB (Limitation on Benefits) 条項が、米国のモデル租税条約とほぼ同様の内容で規定されている。

このことは、現在交渉中の日米租税条約においても、米国側の租税条約締結方針を推測するのに役立つものと思われる。

本論は、この租税条約における LOB 条項の意義について検討することを目的としている。

1 米国租税条約における LOB 条項

米国モデル租税条約は、1996年に改正されているが、それ以前に米国が締結した租税条約において既に LOB 条項が規定されている。

米国がトリティーショッピング防止を租税条約に規定したのは、1977年及び1981年の米国モデル租税条約であり、特に1981年米国モデル租税条約は、同モデル租税条約第16条にその規定を設けたが、その後に第16条改訂版として検討試案を公表して、1980年代に締結した米国租税条約に大きな影響を及ぼした。

その後、米国は、1986年の税制改正において、支店利益税を導入し、租税条約において条約相

手国の適格居住者に対して租税条約上の恩典を与えることを規定した。この適格居住者の要件が、その後の LOB 条項の雛形となったといえる。

米国は、1986年税制改正以降、この国内法の改正の方向で租税条約の改定を目論み、1989年に米独租税条約が署名され、1991年8月から発効している。この米独租税条約の LOB 条項が、その後の米国モデル租税条約における LOB 条項につながるものと思われる。

さらに、米国は、トリティーショッピング防止のために、長年にわたり改正を働きかけていたオランダに強く租税条約の改正を迫り、渋るオランダとの租税条約改定にこぎつけて、1992年に改正米蘭租税条約が署名され、1994年1月から発効している。

この改正米蘭租税条約の第26条 (LOB 条項) は、複雑かつ詳細であることでは、従来の租税条約の常識を破るものがある。改正米蘭租税条約の LOB 条項がこのような形態に至った原因は、オランダが、国内法において各種の租税優遇措置を講じており、オランダ経由で米国に投資をすることが国際的な租税回避となることから、改正米蘭租税条約において、双方の締約国以外の居住者に対して租税条約の恩典を制限する、いわゆるトリティーショッピング防止のために規定を複雑にしたからである。なお、この改正米蘭租税条約の詳細は、拙著『租税条約の

Topics of International Taxation

論点』第13章（中央経済社）を参照されたい。

2 LOB条項の構造

LOB条項を租税条約に設ける主たる理由は、租税条約の不正利用であるトリティーショッピングの防止であり、そのために、租税条約の適用対象者を限定することである。換言すれば、第三国居住者である者が、他国間において締結された租税条約を不正に利用することを防止することである。

また、第三国居住者が租税条約を不正に利用しようとする意図を持っているかどうかを判断することは困難であることから、LOB条項は、客観的な基準を設けてそれを判定することとしている。この客観的なテストの第1は、所有テストといわれているが、上場法人又はその子会社等がこれに該当する。さらに、トンネル会社でないことを証明するための基礎侵食テスト等がこの条項を構成している。

しかし、所有テストの要件を満たさない者であっても、経済的な合理性があつて租税条約の一方の締約国に投資することもあることから、第2のテストとして、事業活動テストの要件が設けられ、第三国居住者が租税条約の一方の締約国に法人等を設立したことに十分な理由がある場合は、租税条約の恩典を受けることができるとしている。

3 LOB条項の意義

OECDモデル租税条約を例とすると、第1条に人的範囲として、租税条約は一方又は双方の締約国の居住者に対して適用することを規定

している。そして、第4条において居住者が規定されている。その要件は、一方の国の国内法により住所、居所等その他これに類する基準により、かつ、その国において課税を受ける者である。

しかし、経済取引が錯綜し、租税回避が日常化した現在では、既に本論において述べているような租税条約の不正利用を防止することは困難である。したがって、LOB条項の本来の趣旨は、既に述べたとおりであるが、OECDモデル租税条約第4条に規定する居住者は、条約上において別段の定めを設けてさらに租税条約の適用対象者を絞り込む必要があるように思われる。なお、OECDモデル租税条約は、2002年の改正において、第1条のコメンタリーに、条約締約国の選択肢として初めてLOB条項のモデルを規定する予定である。

従来、LOB条項の意義は、租税条約の不正利用の防止であつたが、観点を換えれば、居住者概念の別段の定めと解することも可能であり、その意味から、他の法人以外の組織であるパートナーシップ、LLC等の租税条約適用を併せて考える場合、今後は、LOB条項を対トリティーショッピング防止のための規定という観点を拡大して評価することも意義あるものと思われる。

日本大学教授

矢内 一好