

米国租税条約にみる第三国所在 PE を利用した租税回避への防止策

1 米国モデル租税条約の沿革

標題にある第三国に所在する恒久的施設 (PE) の問題は2016年公表の米国モデル租税条約 (以下「2016年モデル」という。) に規定され、その後、米国の締結する租税条約の改訂という形になったことから、最初に米国モデル租税条約の概要から始めることとする。

一般的に、租税条約交渉の際には OECD により作成された OECD モデル租税条約が条約交渉におけるモデルとなり、租税条約を締結する両締約国がそれぞれの国の事情等を加味してその一部を修正して両国間の租税条約の成案とする方法が通常である。

しかしながら、米国の場合は、独自のモデル租税条約を作成して条約交渉を行っている。1977年に OECD は、1963年モデル租税条約草案の改訂版を公表したが、米国も1977年に初めての米国モデル租税条約 (以下「1977年モデル」という。) を制定している。米国がモデル租税条約を制定した意義は、米国独自の規定をモデル租税条約に盛り込むことであった。

米国財務省は、1981年6月に1977年モデルに代えて新しいモデル租税条約草案 (以下「1981年モデル」という。) を公表し、さらに、同年12月にトリティ・ショッピング防止条項である1981年モデル第16条の検討試案 (discussion draft) を公表している。

この1977年モデルと1981年モデル及び同検討試案の特徴は、当時の米国が直面していたタックスヘイブンであるオランダ領アンチルとの租税条約を利用して、米国に投資を行い、米国の租税を回避したことへの対策であった。

米国のモデル租税条約は、1981年モデル以降、

国内法では、1986年の税制改革法による大改正をへて、1996年及び2006年に新たなモデル租税条約を公表し、その後、2015年5月20日に新モデル租税条約草案を提示し、その草案に対する各界からのコメントを踏まえて、2016年2月17日に2016年モデルが公表されたのである。

この一連の米国モデル租税条約の業績といえるものは、租税回避を防止するための特典制限条項 (Limitation on Benefits : 以下「LOB 条項」という。) に寄与したことである。米国の締結した租税条約における LOB 条項は、1989年に改正署名された米独第2次租税条約第26条であり、その後、1992年署名の米蘭改正租税条約に詳細な LOB に係る規定が置かれたのである。そして、日米租税条約にもこの規定は盛り込まれている。

2 2016年モデル第1条

2016年モデル第1条 (一般的範囲) 第8項は、第三国所在の PE に帰せられる所得への租税条約の適用に関する規定である。この第8項の規定は、受益者の企業の居住地国以外の軽税率の国に支店、事務所等の PE を置き所得を帰属させる場合 (triangular provision)、この PE を有する企業の税負担は軽減することになるため、その PE に帰属する所得に対する租税条約の便益の供与を認めないとするものである。

以下は、第1条第8項の規定である。

「一方の締約国の企業が他方の締約国から所得を得た場合で、一方の締約国が当該所得を他方の締約国外に所在する恒久的施設に帰属すると扱う場合、この条約の便益は次に掲げる場合、当該所得に適用されない。

Topics of International Taxation

a) 恒久的施設に帰属するとして扱われる利益に対して、一方の締約国と恒久的施設の所在地国の合計した実効税率が15% 或いは居住地国の法定法人税率の60%のいずれか低い率未満の場合

b) PEが所在する第三国が、源泉地国となる締約国と租税条約の便益を請求できる租税条約を締結していない場合であるが、居住地国がPEに帰属する所得を課税ベースに含める場合は、この限りではない。

しかしながら、締約国の居住者が本項により条約上の便益を否認される場合、他方の締約国の権限ある当局は、それにもかかわらず、特定の所得に関して条約の便益を認めることができる。その条件は、当該権限ある当局がその便益供与について、当該居住者が本項の要件に該当しないことを理由として正当化することを決定する場合である。」

3 米国・ルクセンブルク租税条約の改訂

日本の租税条約の新規の締結或いは改正が頻繁に行われているのに対して、米国の租税条約の動向は停滞気味ということが出来る。その理由は、米国上院における租税条約承認の手続きに反対する議員がいるということである。

2016年6月に議定書に署名された米国・ルクセンブルク租税条約（以下「本条約」という。）は、原条約が1962年署名、第2次条約が1996年署名で2000年12月に発効しており、この第2次条約が現条約である。この内容は、上記の2016年モデルと同じ規定である。

4 2016年モデル第1条の解釈

租税条約は、通常、二国間における二重課税の排除等に寄与するように設計されていることから、第三国が関係すると、例えば、利子或いは

は使用料の課税において、居住地国、源泉地国、PE所在地国において三重課税問題等が生じる可能性もある。

2016年モデル第1条の規定は、免税PEといわれるもので、次のような関係を想定したものである。

- ① 源泉地国A（例えば、租税条約により利子或いは使用料が免税となっている。）
- ② 居住地国B（①の所得について第三国PEに帰属するものと課税しない。）
- ③ PE所在地国C（無税又は低税率による課税）

租税条約の適用を受けない免税PEに関する基準として、PEに帰属する所得に対して、居住地国とPE所在地国を合わせた実効税率が15% 或いは居住地国の法定法人税率の60%、のいずれか低い方に満たない場合には、条約上の便益が付与されないことになる。今後、米国の実効税率が税制改正で引き下げられると15%実効税率よりも、法定法人税率の60%の方が低くなる可能性もある。

また、この実効税率15% 或いは居住地国の法定法人税率の60%を超えた場合、上記のCとAの間に条約がない場合、居住地国であるBがPE帰属所得をその課税ベースに含めるのであれば、条約の便益は付与されることになる。また、2016年モデルの規定により条約上の便益が否認される場合、居住地国の権限のある当局は、所定の所得について、要件を充足しない理由等を検討して適正と判断すれば、便益を付与することが可能となる。

米国は、日米租税条約においても、利子に関する三重課税排除の規定を設ける等の措置を講じているが、OECDによるBEPS行動計画においても二重非課税の解消等が検討対象となっていることから、この2016年モデル第1条の規定は、米国以外の国でも検討対象となろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好