

1.4 OECD デジタル課税ルール

1.4.1 OECD デジタル課税ルール

経済協力開発機構（OECD：Organisation for Economic Co-operation and Development）は、2021年10月に第1の柱（市場国への課税権配分）、第2の柱（グローバルミニマム（最低法人税率）課税）から成る、いわゆるデジタル課税ルールについて大枠合意に至り、その後、2022年初めにかけて、各柱に係るモデルルール等が取り纏められていた。

当協会は、財務幹事会の下に、本件に関心の高い会員会社4社（飯野海運、川崎汽船、商船三井、日本郵船）による「デジタル課税WG」を組織し、税務の専門家（PwC 税理士法人、以下、PwC）の支援も受けつつ、本件に対応している。（「船協海運年報 2022」1.5 参照）

2023年4月以降の以降の主な動きは概要以下のとおり。

1. 第1の柱関連

〔制度概要〕

- ・ 対象は、全世界売上が200億ユーロ（約3兆円）超、かつ利益率が10%超の多国籍企業。基準売上高について、多国間条約発効7年後にレビューを行い、円滑な制度の実施を条件として100億ユーロ（約1.6兆円）に引下げ。
- ・ 売上の10%を超える超過利益の25%を売上等に応じて市場国に配分。
（国際海運は（居住地国課税等から）、当初、適用除外の方向で検討されていたが、最終的には認められず。しかしながら、現行基準に照らせば、2023年度末時点で第1の柱の対象となる邦船社は無い）

第1の柱については、2024年が実施目標とされていたところ、OECDは、同柱に係る多国間条約案がまとまり、2025年中の発効を目指すことで関係国が合意した旨等を2023年7月11日に発表した。

2023年末に関係国の条約批准が進められ、30カ国・地域以上が批准し、対象と見込まれる約100の企業の60%以上が同意国・地域に本拠を置いていることを要件に、2025年中の発効を目標としている。

2. 第2の柱関連

〔制度概要〕

- ・ 全世界売上が7.5億ユーロ（約1千2百億円）超の多国籍企業が対象で、最低法人税率（実効税率）を15%と設定。外航海運（国際海運業所得）は唯一、適用除外。
- ・ しかしながら、国際海運業所得および付随的所得以外は対象となるため、船社は全世界の収益を区分する必要がある。従って、最低法人税率課税に係る国際規範「GloBEルール」の国内法制化にあたり、国際海運業所得の区分が曖昧、または、実務と異なるような取扱いとなれば、区分処理が複雑になり大きな事務負担が生じる恐れがある。

(1) 令和5年度税制改正要望に係る状況

当協会は、11項目からなる令和5年度税制改正要望を2022年9月に海事局外航課経由で財務省に提出していた（【資料1-4-1-1】）が、令和5年度税制改正の結果、GloBEルール¹の国内法制化は令和5年度・令和6年度にまたがって行われることとなった。

その後、GloBEルールのうち、所得合算ルール（IIR）を国内法制化する「法人税法施行令の一部を改正する政令」が2023年6月16日に、「法人税法施行規則の一部を改正する省令」が同年6月30日にそれぞれ公布され（いずれも2024年4月施行予定）、また、同年9月にはこれらに関する法令解釈通達が出された。

これら政省令および法令解釈通達により、当協会要望項目のうち、「(3) 国際海運業所得等となる売船益に係る保有期間には定期傭船やリース取引期間も含まれること」、「(4) 裸傭船契約期間には（契約時点で確定していない）延長オプション期間は考慮しないこと」、「(8) 戦略上・商業上の管理活動の外部への委託を許容すること」について、それぞれの明確化が認められたものの、「(1) 国際海運業所得等のみなし計算」、「(6) 国際海運業所得等以外の所得のデミニマス基準の適用」については、GloBEルールから逸脱するものとして認められなかった。それ以外の項目については、財務省において継続審議とされたことから、当協会は海事局外航課と連携して状況を注視している。

(2) 令和6年度税制改正要望に係る状況

IIRに係る国内法に関し、当協会は令和5年度要望に加えて手当てを求めたい7項目について、令和6年度税制改正要望として海事局外航課経由、2023年8月に財務省に提出した（【資料1-4-1-2】）。

① 令和6年度要望事項に係る財務省との意見交換

要望提出後、外航課経由、財務省主税局参事官室より「三者間の裸傭船契約に係る傭船料」（【資料1-4-1-3】）の取り扱いを中心に、当協会要望事項について業界（当協会）も交えて意見交換したい」との打診があったことから、2023年11月17日、デジタル課税WG参画4社および事務局が外航課とともに、財務省主税局参事官室、国税庁と意見交換した。

GloBEルールおよび国内法令では、二者間（船主・運航事業者）の裸傭船契約のみが想定されているところ、意見交換において当方より、船舶管理会社（船管会社）を交えた三者による裸傭船契約は海運業界では一般的なものであるため、三者間契約で船主から船舶運航は行わない船管会社への裸傭船で生じる傭船料についても、除外所得となる国際海運業所得（船管会社が船主と同一企業グループの場合）、または、一部除外所得となる適格付随的国際海運業所得（船管会社が船主と同一企業グループでない場合）と解釈するよう求めた。また、関連して、英国、オランダでの解釈に関するPwCの分析（当該傭船料は国際海運業所得もしくは適格付随的所得と解釈されるのではないかと）も説明した。

これに対し、財務省からは他の主要国の国内法における本件の解釈等について情報提供を求められたため、事後、外航課と相談の上、PwCの支援を受けつつ、シンガポール、ドイツの情報を提出したが、いずれもまだ明確な解釈には至っていない、との内容

となった。

また、当協会からは、「三者間裸用船契約に係る傭船料」以外の令和 6 年度要望事項や、5 年度要望事項で継続審議となっている事項についての善処も求めた。

財務省からは、当協会令和 5 年度要望事項のうち、「国際海運業所得等に関する代理店業務の取扱いの明確化」について、明確化を求めたい具体的な代理店業務について更なる情報提供が求められたため、事後、WG 各社に確認の上、以下を提出するとともに、自ら航海傭船や定期傭船契約を締結し、国際航路における貨物の船舶輸送に係る業務を行う場合と他のグループ会社が当該業務を行う場合について、取り扱いに違いがあるかについても明確化を求めた。

- ・ 外航コンテナ等の集荷業務を担う代理店業務
- ・ 傭船契約・貨物輸送契約委託業務を担う代理店業務
- ・ 港湾入出港業務を担う代理店業務
- ・ 船舶管理業務を担う船管会社業務
- ・ 親会社からの請負による集荷・配船業務

②経団連の対応

日本経済団体連合会（経団連）は、2023 年 9 月 12 日公表の「令和 6 年度税制改正に関する提言」に、「IV. 国際課税（企業のグローバル活動を下支えする税制等）」として、本件に係る要望を盛り込んだ（同提言については以下の経団連 Web サイトよりダウンロード可能）。同章の目次は以下の通り。

1. 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への解決策「第 1 の柱」、「第 2 の柱」の円滑な実施等
 - (1) 「第 1 の柱」利益 A 関係
 - (2) 「第 2 の柱」利益 B 関係
 - (3) 「第 2 の柱」関係
 - (4) その他
2. 「第 2 の柱」の国内法制化
3. 外国子会社合算税制（CFC）税制の見直し
 - (1) CFC 税制の簡素化・適正化
 - (2) CFC 税制のその他の見直しに係る要望
 - (3) 子会社株式簿価減額特例の所要の見直し
 - (4) 「第 2 の柱」の導入を契機とした支店/子会社形態の税制上のイコールフットィングの確保の検討
 - (5) その他

<経団連 Web ページ：令和 6 年度税制改正に関する提言>

https://www.keidanren.or.jp/policy/2023/062_honbun.html#s4-1

③令和 6 年度税制改正大綱

2023 年 12 月 14 日に与党大綱として発表後、12 月 22 日に閣議決定された「令和 6 年度税制改正大綱」には、「令和 5 年度税制改正で法制化した所得合算ルール（IIR：

Income Inclusion Rule) について、経済協力開発機構 (OECD) によるガイダンスや国際的な議論の内容を踏まえた制度の明確化等の観点からの見直しを行う。」旨の内容 (財務省 HP 「令和 6 年度税制改正の大綱の概要」より抜粋) が盛り込まれた。

④当協会令和 6 年度要望事項に係る状況

2024 年 4 月、IIR 国内法に係る追加の法令解釈通達を示されたものの、当協会令和 6 年度要望事項のうち、追加通達で手当てされたのは国際海運業の実体の要件に係る他の構成会社等の影響および他の船舶への影響の明確化の 2 点のみで、三者間裸用船契約に係る傭船料の取り扱い等、他の要望事項は手当てされなかった。このため、海事局外航課と連携し、令和 5 年度要望の継続審議分も含め、引き続き財務省に対応を求めていく。

3. ICS による OECD への働きかけ

これまで、当協会も加盟する国際海運会議所 (ICS) は、他国際海運団体 (欧州船主協会 : ECSCA・世界海運評議会 : WSC・クルーズライン国際協会 : CLIA) と連携し、国際海運にデジタル課税ルールが不合理な形で適用されることのないよう、かねてより OECD 事務局と対話を重ね、様々なインプットを行ってきている。

2022 年 12 月 20 日、OECD が「第 2 の柱」に係る情報申告と税の安定性に係る諮問文書をそれぞれ公表し、パブリックコメント (public consultation) を実施して広く意見を求めたことから、ICS 等は連名で 2023 年 1 月 31 日に意見書を提出、その後、同意見書について理解を求めべく、同年 5 月 23 日に OECD 事務局と面談した。

その際、ICS 等による意見書で指摘した点のうち、GloBE ルールにおける所得計算から除外される国際海運業および付随所得に該当しない所得に係る適格実体ベース所得控除 (SBIE/Substance Based Income Exclusion) について、OECD 事務局より「積地・揚地ベースで有形資産 (船舶) や船員人件費の配賦を考えている」等の示唆があったが、国際海運業の実態にそぐわないものであったため、ICS 等は 6 月 10 日に更なる意見書を提出し、「船および船員人件費については、法的に船を保有 and/or 船員を雇用し、かつ、定期的に船 and/or 船員の実質的な管理を行っている構成会社の所在地に配賦すること」を求めた。

7 月 17 日、OECD は、上記パブコメ結果も踏まえつつ、GloBE モデルルールの「運営指針 (Administrative Guidance)」の更新版、および「GloBE 情報申告指針 (GloBE Information Return)」を公表したが、これらにおいて、ICS 等の意見書の内容が反映されるには至らなかった。

また、OECD は、GloBE ルール適用に係る各国向けガイダンスの作成を 2024 年後半に実施する見込みと見られていたことから、ICS 等は事前に懸念点を伝えるべく 2024 年 2 月 15 日に OECD 事務局と面談し、SBIE をはじめとした懸念点について協議し、更には事後に同事務局が必要とする追加情報を提供した。

1・4・2 国連モデル租税条約第 8 条 (国際海運及び航空運輸) の改正案への対応

ICS 事務局は、従前より国連租税国際協力専門家委員会 (The Committee of Experts

on International Cooperation in Tax Matters) にオブザーバー参加し、国際海運および航空運送による利得に係る国連モデル租税条約*第 8 条に関する議論を注視している。

* 一般的に、国連モデル租税条約は、所得源泉地国の課税権を大きく認めているため、開発途上国有利と言われ、一方で OECD モデル租税条約は、源泉地国の課税権を比較的制限しているため、先進国有利のモデル条約と言われている。

国際海上・航空運送から生じる利得については、OECD モデル租税条約が居住地国課税（本社地課税）主義をとっているのに対し、国連モデル租税条約は途上国（＝源泉地国）利益の観点から、居住地国課税（Alternative A）と源泉地国課税（Alternative B）を選択制としている。Alternative B を採用した条約の例は稀とされるが、例えばインドは他国との租税条約において Alternative B の適用を可能とする条文としている。（ただし、我が国との条約においては、2006 年 7 月の条約発効から 10 年間のみ）

< 現行の国連モデル租税条約第 8 条 : United Nations Model double Taxation Convention between developed and developing countries 2021 >

Article 8 INTERNATIONAL SHIPPING AND AIR TRANSPORT

Article 8 (Alternative A)

1. Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in that State.
2. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

Article 8 (Alternative B)

1. Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of aircraft in international traffic shall be taxable only in that State.
2. Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic shall be taxable only in that State unless the shipping activities arising from such operation in the other Contracting State are more than casual. If such activities are more than casual, such profits may be taxed in that other State. The profits to be taxed in that other State shall be determined on the basis of an appropriate allocation of the overall net profits derived by the enterprise from its shipping operations. The tax computed in accordance with such allocation shall then be reduced by ___ per cent [the percentage is to be established through bilateral negotiations].
3. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

OECD デジタル課税ルールで市場国への課税権配分に係る「第 1 の柱」が導入されたことを踏まえ、国連租税国際協力専門家委員会では、2022 年 4 月以降、後進国を中心に国連モデル条約の改正機運が高まり、第 8 条の改正議論が始まった。（「船協海運年

報 2022」 1・5・2 参照)

2023 年 3 月末の委員会会合では、Alternative A 削除も視野に入れた改正案が提示されたが、Alternative A が削除、もしくは B が優先される条文となれば、100 年以上続く国際海運業所得に係る本社課税主義を覆すものであり、二重課税回避が困難となるなど、業界に大混乱をもたらすことから、ICS は他国際海運団体と共同で 2023 年 5 月以降、断続的に OECD に意見書を提出し、現行の（居住地国・源泉地国主義をオプションとする）第 8 条の維持を強く求めた。

2024 年 3 月 19 日、20 日にわたって行われる国連租税国際協力専門家委員会では、Alternative A の維持是非や、Alternative B の優先度を高めることの是非等を論点とした討議資料（【資料 1-4-2-1】）に基づき改正案について議論されることとなったが、Alternative A が削除されれば、途上国を中心に、既存の二国間租税条約の当該部分を国連モデルベースに見直すよう求める動きや、我が国との租税条約未締結国において、国連モデルベースでの国際海運業所得の取り扱いが求められる事態を招きかねず、船社にとって二重課税回避が困難となる惧れがある。このため、ICS 事務局は加盟各船協に対し、同委員会に向けて自国税務当局（特に国連国際租税協力専門家委員会委員[※]）に、業界意見（【資料 1-4-2-2】）への理解を求めるよう要請あったため、当協会も海事局外航課に対し、理解と協力を求めた。

※国連国際租税協力委員会委員の構成は以下のとおり（順不同）で、我が国からは参画していない。

パキスタン、印、ナイジェリア、チリ、韓国、マラウイ、ガーナ、メキシコ、ザンビア、ジャマイカ、アイルランド、インドネシア、ミャンマー、モーリタニア、アルゼンチン、アンゴラ、蘭、露、加、ノルウェー、独、エクアドル、伊、スウェーデン、中国

以上

日本船主協会 令和5年度税制改正要望事項（電子経済課税関連）概要

電子経済の課税上の課題（国際海運業所得特有の事情等）への対応

経済の電子化に伴う新たな国際課税ルール第2の柱（GloBEルール）を国内法制化するにあたっては、その計算の複雑性、特に国際海運業所得については、第2の柱の適用除外となる所得と除外対象外の所得が生じることを踏まえ、国際合意および各国の裁量の範囲内で可能な限り企業の事務負担へ配慮し、また、外国子会社合算税制等の関連税制との整合を図るべきである。

（1）国際海運業所得等のみなし計算

「GloBEルール」では、国際海運業所得及び適格国際海運業付随所得（以下、両方の所得をあわせて「国際海運業所得等」という）は、対象外とされているものの、その区分計算には大きな事務負担が懸念される。そのため、日本においてGloBEルールを導入する際、日本の構成事業体に関する国際海運業所得等の範囲をトン数標準税制の特定の所得の範囲、具体的には、対外船舶運航事業等の所得の範囲とみなす措置を選択適用として認めるべきである。なお、日本で適格国内最低税率課税（以下、「QDMTT」という）を採用する場合は、GloBEルールと同様、国際海運業所得等の範囲について同様の措置とすべきである。日本のトン数標準税制の対象となる事業に係る船舶は日本船籍船か準日本船籍船に限定されているが、外航船舶事業から生じる所得という点においてはGloBEルールの国際海運業所得と同様であり、国際ルールの範囲から逸脱するものではない。

（2）国際海運業所得等が損失の場合のその他の所得の税金費用の手当

GloBE所得から除く国際海運業所得等が損失の場合、当該損失と相殺により圧縮されているその他の所得に対する税金相当額をGloBE所得に対応する税金として考慮のうえ、ETRを計算する旨の明確化を求める。

（3）国際海運業所得等に含まれる売船益で、定期傭船やリース取引での期間を考慮

GloBEルール Article 3.3.2(f)で、1年以上保有する船舶の売却益は、国際海運業所得に該当する旨の規定があるが、船舶の「保有」の形態には法的に所有する他、ファイナンスリース・オペレーティングリース・定期傭船を含む旨の明確化を求める。

（4）裸傭船契約の期間で延長オプション期間は考慮しないこと

GloBEルール Article 3.3.3(a)で、構成事業体ではない法人へ裸傭船契約で船舶をチャーターする場合、適格国際海運業付随所得に該当するためには、チャーター期間は3年間を超えない場合とされているが、契約時点で確定していないチャーター契約における延長オプションを考慮すべきではなく、その点の明確化を求める。

（5）代理店業務等の取り扱いの明確化

適格国際海運業付随所得の範囲のうち、GloBEルール Article 3.3.3(d)で海運業における代理店業務やバンカリング船のチャーター事業から生じる所得も国際海運業所得等に該当する旨の明確化を求める。

(6) 国際海運業所得等以外の所得のデミニマス基準の適用

売上の大部分（例 95%以上）が国際海運業所得等である場合は、その構成事業体の全所得を国際海運業所得等として、GloBE 所得から除く手当てにより事務負担の軽減を求める。事務負担の軽減に関するものであり、国際海運業所得等を対象外にするという国際ルールから逸脱するものではない。

(7) カーブアウトの対象外にする有形固定資産の限定

GloBE ルール Article 5.3.4 でカーブアウトの対象外にする有形固定資産は、Article 3.3.6 の管理要件も充足し実際に GloBE 所得から除かれる国際海運業所得等に関連するものである旨の明確化を要望する。

(8) 戦略上・商業上の管理活動の外部への委託を許容すること

GloBE ルール Article 3.3.6 に定めるその戦略上又は商業上の管理要件は、国際海運業所得等を獲得する法人が JV である場合も考慮して、他の構成事業体のみならず、グループ外の第三者に委託していたとしても要件を満たす旨の明確化を求める。

(9) GloBE 情報申告の申告期限への配慮

GloBE 情報申告の申告期限は、GloBE ルール上、初年度は事業年度終了から 18 か月以内、次年度以降は 15 か月以内とされている。15 か月以内の場合、法人税申告作業の繁忙期と重複することが懸念されるため、次年度以降も申告期限を 18 か月内とすべきである。

(10) 外国子会社合算税制を適用する内国法人が欠損である場合、GloBE ルール Article 4.3.2(c)による外国子会社への対象税額をみなし計算すること

同ルール 4.3.2(c)による外国子会社への内国法人で生じる合算課税額の配分は、仮に内国法人が欠損又は繰越欠損金の利用により、日本においてキャッシュアウトする納税額が生じない場合でも、合算所得へ適用される法定税率から合理的に算定される税額相当額を外国子会社へ配分することとする旨の明確化を求める。

(11) 外国子会社合算税制の経済活動基準について、GloBE ルール Article 3.3.6 と同様、同一国内のグループ法人が有する活動実態を考慮して経済活動基準の充足を判断すること

GloBE ルール Article 3.3.6 は同一国内の他の構成事業体の戦略上・商業上の管理実態を評価して、国際海運業所得等を GloBE 所得計算から除くか否かを判断しているが、外国子会社合算税制の経済活動基準における管理支配基準や実体基準の評価でも同様の考え方を採用すべきである。

以上

日本船主協会 令和6年度税制改正要望事項（電子経済課税関連）簡略版

【A. 電子経済の課税上の課題への対応に係る税制改正要望の背景】

海運業は GloBE ルールの対象から除外されており一見、税制上優遇されているとも理解できるが、GloBE ルール上の国際海運業所得等を切り出し計算することが、現行のトン数標準税制の計算対応に追加で必要となり、その結果、平均的な GloBE ルールの適用企業の実務負担よりも海運業に従事する企業の実務負担の方が重くなることが懸念される¹。こうした背景を受け、主に以下の点の実現を念頭に要望事項を整理している。

【B. 具体的な要望事項】

1. 国際最低課税の計算に関する経過措置（以下「CbCR セーフハーバー」）

CbCR セーフハーバーの制度趣旨上は、実質ベースの所得除外額から国際海運業所得等に係るものを除外することは想定していないと考えられる。したがって、CbCR セーフハーバーにおいて、人件費の額及び有形固定資産の額に国際海運業所得等に係るものを含むことについて適正化を要望する。

2. 国際海運業の定義における裸備船契約

GloBE ルールではリース取引について、貸手が船員等の配備を行う定期備船契約とこれを行わない裸備船契約に区分して整理されている²。したがって、貸手が船員等の配備を行わない船舶の賃貸借契約や船舶リース契約も、上記法令に定める裸備船契約に該当する点について明確化を要望する。

3. 国際海運業の定義における船舶の譲渡

同一の特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等が船舶を保有していれば、当該グループとして（売買目的の）船舶売買活動のために船舶を保有していたのでないことが明らかである³。したがって、同一の特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等が保有していた期間を含めて一年以上保有していたか否かで国際海運業の判定を行うことについて明確化を要望する。

¹ GloBE ルール上の国際海運業所得等の範囲は欧州のトン数標準税制を参考に整理されていると推察され、欧州の海運企業においては、日本と異なりこうした切り出し計算による事務負担はさほど問題視されていない。

² GloBE ルールでは、Article 3.3.2(c)の「船舶の賃貸で、装備、乗組員及びその他必要なものが完備されたもの」（定期備船契約）と、Article 3.3.2(d)及び 3.3.3(a)の裸備船契約を区分して整理されている。

³ コメンタリーのパラグラフ 159 において、「(売買目的の) 船舶売買活動が除外の対象とならないようにするために、GloBE ルール上、1年間という最低保有期間の要件が適用される」との制度趣旨が示されている。

4. 国際海運業の実体の要件（他の構成会社等の影響）

GloBE ルールでは、同一の特定多国籍企業グループ等に属する他の構成会社等の戦略上または商業上の管理要件まで考慮する規定にはなっていない⁴。したがって、ある構成会社等の国際海運業に係る全ての船舶に係る事業運営上の重要な決定及び当該船舶に係る事業活動が、当該構成会社等の所在地国において行われていない場合であっても、それは他の構成会社等の当該要件の充足状況に影響を与えるものではない点について明確化を要望する。

5. 国際海運業の実体の要件（他の船舶の影響）

GloBE ルールは、国際海運業所得等の稼得には直接関係のない船舶の戦略上または商業上の管理が、当該構成会社等の所在地国において行われることまでは求めていない⁵。したがって、国際海運業所得の稼得には直接関係のない船舶（例：内航船や3年を超えた契約期間で第三者に裸備船する船舶など）について法令第155条の19第3項の要件を充足しない場合であっても、国際海運業所得を稼得する船舶の全てについて当該要件を充足している場合には、国際海運業所得等の除外規定が適用される点について明確化を要望する。

6. 三者間の裸備船契約に係る備船料

実務では、ある構成会社等が他の会社等に対して裸備船契約に基づき船舶の貸付けを行い、他の会社等が当該船舶に係る人員等の配備を行い、船舶の運航を行うものに対して定期備船契約に基づき船舶の貸付けを行うケースが一般にみられ、業界での裸備船契約の用語の使用において、船員等の配備を行う者と運航者を同一であることは必ずしも想定していないことが一般的である。したがって上記のケースのように、船舶の運航を行うものと当該船舶に係る人員等の配備を行うものが異なる場合であっても、裸備船契約に該当するものと解釈し、裸備船契約に基づき船舶の貸付けを行う場合の備船料は、国際海運業所得等の除外規定が適用される点について柔軟な解釈を要望する。

7. 国際海運業に係る収益の額の区分

同一の運送契約に基づき内航輸送と外航輸送の両方が行われ、それぞれの収益の額が区分されずに合計額が収益の額として計上されるケースが想定されるが、実務上は区分集計する対応が必要となるため、収益の額の区分方法について明確化を要望する。

以上

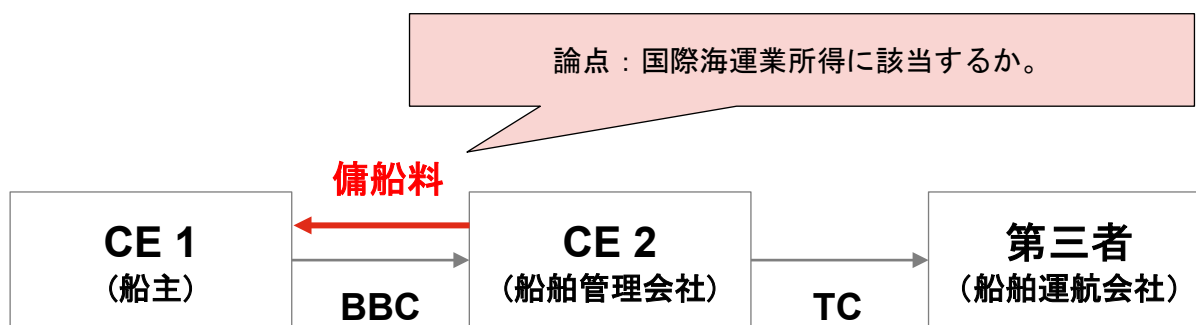
⁴ GloBE ルールでは、Article3.3.6において、「当該構成事業体は、国際海運業所得等に関係するすべての船舶の戦略上又は商業上の管理を当該構成事業体の所在する国・地域内で実質的に実施していることを証明しなければならない」と規定されている。

⁵ コメンタリーのパラグラフ180において、「第3.3.6条は、国際海運所得を稼得するために配備されたすべての船舶の戦略上又は商業上の管理が、当該構成事業体が所在する国・地域内から実質的に行われることを担保することを目的としている」と記載されている。

三社間傭船取引の論点

三者間で行われる傭船取引（以下の2つのケースを想定）に係る傭船料が、イギリス及びオランダの国内法の草案において国際海運業所得もしくは付随的国際海運業所得に該当するか。

ケース1



前提

- 構成事業体（以下「CE」）1及びCE2は同じ特定多国籍企業グループ等に属している。
- CE1の所在地国において国際海運業に係る全ての船舶に係る事業運営上の重要な決定及び当該船舶に係る事業活動が行われている。

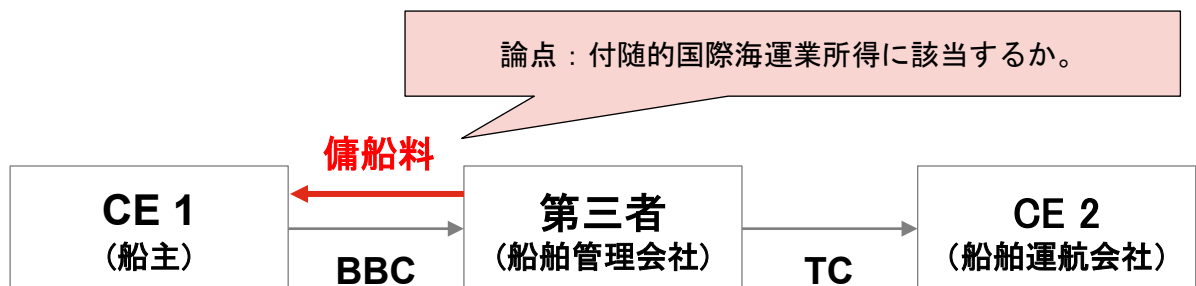
ケース1の取引及び論点

- CE1（船主）はCE2（船舶管理会社）に対して、国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航される船舶を裸傭船契約（以下「BBC」）により貸付ける。
- CE2はCE1から借受けた船舶を、第三者（船舶運航会社）に対して定期傭船契約（以下「TC」）により貸付ける。
- 論点：CE1からCE2へのBBCに係る傭船料は、CE1の国際海運業所得に該当するか。

ケース2の取引及び論点

- CE1（船主）は第三者（船舶管理会社）に対して、国際航路において旅客又は貨物の輸送のために運航される船舶をBBCにより貸付ける。
- 第三者はCE1から借受けた船舶を、CE2（船舶運航会社）に対してTC（契約期間が3年を超えないもの）により貸付ける。
- 論点：CE1から第三者へのBBCに係る傭船料は、CE1の付随的国際海運業所得に該当するか。

ケース2



【ケース1】

CE1からCE2へのBBCに係る傭船料は、イギリス国内法及びオランダ国内法の草案において、CE1の国際海運業所得に該当するものと考えられる。

	イギリス国内法	オランダ国内法	(参考) OECDモデルルール
結論	<ul style="list-style-type: none"> 国際海運業所得に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> 国際海運業所得に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> 国際海運業所得に該当するものと考えられる。
要旨	<ul style="list-style-type: none"> CE1が所在地国において、船舶の戦略上または商業上の管理を行っており、CE2へのBBCの目的がCE2により国際運輸に供されるTCを行うことであるため、当該傭船料は国際海運業所得に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> CE1及びCE2が同一国に所在し、当該所在地国において戦略上または商業上の管理が行われており、国際運輸に供することを目的とした他の構成会社へのBBCであるため、当該傭船料は国際海運業所得に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> CE1からCE2へのBBCに基づく船舶の貸付けは、国際航路における旅客または貨物の運送のために供されることを目的としており、CE1からみて他の構成事業体であるCE2への貸付けであるため、当該傭船料は国際海運業所得に該当するものと考えられる。
根拠法令	<p>イギリス国内法</p> <ul style="list-style-type: none"> Finance (No. 2) Act 2023 Section 156 構成事業体の所在地国において、当該構成事業体が船舶の戦略上または商業上の管理を行っている場合には、国際海運業及び付随的国際海運業から生じた利益又は損失は当該構成事業体の個別計算所得等の金額から除かれる。 Section 157(6)(b)(ii) 賃借人が<u>同じ多国籍企業グループの構成事業体</u>であり、当該賃借人により、<u>国際運輸を行うことを目的とする</u>賃貸借取引。 	<p>オランダ国内法</p> <ul style="list-style-type: none"> Dutch Pillar II proposal article 6.12 paragraph 7.a.4. 国際航路における旅客または貨物の運送の用に供することを目的とした裸傭船契約に基づく船舶の賃貸で、<u>他のグループ会社に対するもの。</u> 	<p>OECDモデルルール</p> <ul style="list-style-type: none"> Article 3.3.2(d) 国際航路における旅客または貨物の運送の用に供することを目的とした裸傭船契約に基づく船舶の賃貸で、<u>他の構成事業体に対するもの。</u>

【ケース2】

CE1から第三者へのBBCに係る傭船料は、イギリス国内法の草案においては、CE1の付随的国際海運業所得に該当するものと考えられる。オランダ国内法の草案においては、第三者が海運企業に該当する場合にはCE1の付随的国際海運業所得に該当するものと考えられる。

	イギリス国内法	オランダ国内法	(参考) OECDモデルルール
結論	<ul style="list-style-type: none"> 潜在的に (Potentially) 付随的国際海運業所得に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> 第三者が海運企業 (船舶を利用 (Exploit) する企業) に該当する場合には、付随的国際海運業所得に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> 第三者が海運企業 (船舶を運航 (Operate) する企業) に該当する場合には、付随的国際海運業所得に該当するものと考えられる。
要旨	<ul style="list-style-type: none"> CE1から第三者へのBBCに係る傭船料は、Section 158の付随的国際海運業所得に潜在的に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> CE1及びCE2が同一国に所在し、当該所在地国において戦略上または商業上の管理が行われており、第三者が海運企業すなわち船舶を利用する企業に該当する場合には、当該傭船料は付随的国際海運業所得に該当するものと考えられる。 	<ul style="list-style-type: none"> CE1から構成事業体ではない第三者へのBBCに基づく船舶の貸付けは、契約期間が3年を超えないものである。船舶管理会社である第三者が海運企業すなわち船舶を運航する企業に該当するものと解釈できるかは明確ではない。
根拠法令	<p>イギリス国内法</p> <ul style="list-style-type: none"> Finance (No. 2) Act 2023 Section 158 以下に該当する国際航路において運航される船舶の貸付けは、付随的国際海運事業に含まれる。 (i)船舶が乗組員、艀装及びその他必要なものが完備されたものではない。 (ii)賃借人が第三者である。 (iii)賃貸借契約が3年を超えるものではない、又は、賃貸借契約が当該期間有効となる条件で締結されている。 	<p>オランダ国内法</p> <ul style="list-style-type: none"> Dutch Pillar II proposal article 6.12 paragraph 7.b.1 BBCに基づく、多国籍企業グループでない他の海運企業への貸付け。ただし、傭船契約が3年を超えないことを条件とする。 オランダ議会では、海運企業とは船舶を利用する企業と定義されている。 	<p>OECDモデルルール</p> <ul style="list-style-type: none"> Article 3.3.3(a) 構成事業体ではない他の海運企業への裸傭船契約に基づく船舶の賃貸。ただし、契約期間が3年を超えないものに限る。 Commentary Paragraph 163. Article 3.3.3(a)は、裸傭船契約に基づく船舶の賃貸であって、構成事業体が付随的活動として構成事業体でない別の海運企業に乗組員および船長なしで船舶を賃貸するもの (当該船舶が傭船主によって運航されるもの) を除外規定の対象としている。ここでいう、海運企業とは、船舶を運航する企業をいう。

(参考) オランダでの国内法策定状況

- EUでは、EU域内で統一的な解釈や運用を図るべく、EU域内で追加的な例外事項を設けることなく、OECDモデルルールに沿ったEU指令が採択された。
- オランダ議会においても、EU指令に基づき、OECDモデルルールやコメンタリーをそのまま国内法に導入するとの意向を示している。
- 「OECDモデルルールは、世界的に確立されており、統一された実施でのみ効率的に機能する。欧州レベルで追加的な例外事項を行うことは、これらのルールの機能に逆効果をもたらし、公平な競争条件の創出を損なうだろう。EU指令は、実効税率を計算する際に、国際海運における国際海運業および付随的国際海運業から生じる所得に対する免除を規定しており、この規定は、OECDモデルルールが完全に採用されたものである。」
(Commentary on Dutch Pillar II Act (抜粋))

(参考) OECDモデルルールの趣旨

OECDモデルルールは、海運業界の実務に即して国際海運業所得及び付随的国際海運業所得を特定し、これらを最低法人課税の対象外とすることを意図して策定されている。一方でArticle3.3.3(a)は、裸傭船契約における傭船者が船舶を運航する二者間の裸傭船契約を想定した記載ぶりになっているようにも見受けられる。

海運業界の実務で行われる三者間の裸傭船契約を含む取引では、船員等の配備を行う者と運航者が異なることが一般にみられ、業界での裸傭船契約の用語の使用において、船員等の配備を行う者と運航者を同一であることは必ずしも想定してないことが一般的である。したがって上記のOECDモデルルール策定の意図を鑑みて、船舶の傭船者と運航者が必ずしも同一でなくてよいといった柔軟な解釈をすることが望ましい。

Distr.: General
04 March 2024

Original: English

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Twenty-eighth session

New York, 19-22 March 2024

Item 3(c) of the provisional agenda

Issues related to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries

Co-Coordinator's Report: Proposal for a revision to Article 8 (Alternative B) of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries

Summary

This note is provided to the Committee for a *second discussion* at its Twenty-eighth Session, with a view to decisions on the issues raised below at this session and finalization at the Twenty-ninth Session.

At its Twenty-sixth Session, the Committee considered [E/C.18/2023/CRP.14](#), which included an expanded Commentary addressing some Members' views in favor of source State taxing rights over income from international traffic and a possible revision of Article 8 (Alternative B), which would provide for such taxing rights. At the Twenty-seventh Session, the Committee considered [E/C.18/2023/CRP.44](#), which set out a revision of the proposal in the earlier document, along with a draft Commentary explaining the new Alternative B.

To facilitate discussion, this note focuses on Alternative B and its draft Commentary. In order to present a complete draft of Article 8 and its Commentary for approval at the Twenty-ninth Session of the Committee, the Subcommittee needs guidance with respect to certain issues. The Committee is therefore asked to *decide*:

- 1) Whether Article 8 (Alternative B) and its draft Commentary accurately reflect the range of views in the Committee;
- 2) Whether Alt B, paragraph 2 should cover both shipping and international air transport (as in the draft in paragraph 4) or only shipping;
- 3) If/when the revision to Article 8 (Alternative B) is finalized, should the UN Model continue to include Article 8 (Alternative A), which provides for exclusive residence State taxation of income from international traffic; and
- 4) If Article 8 is to continue to include Alternative A, should the order of the two alternatives be reversed.

I. INTRODUCTION

1. The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (the UN Model) provides two alternatives for the treatment of income from shipping and air transport. Article 8 (Alternative A), like the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (the OECD Model) provides for exclusive residence-State taxation of income derived from the operation of ships and aircraft in international traffic. Article 8 (Alternative B) provides the same exclusive residence-State taxation rule for income from international air transport but allows for limited source State taxation of income from international shipping activities.

2. At its Twenty-sixth Session, the Committee considered [E/C.18/2023/CRP.14](#), which included an expanded Commentary addressing some Members' views in favor of source State taxing rights over income from international traffic and a possible revision of Article 8 (Alternative B), which would provide for such taxing rights. At the Twenty-seventh Session, the Committee considered [E/C.18/2023/CRP.44](#), which set out a revision of the proposal in the earlier document, along with a draft Commentary explaining the new Alternative B.

3. This note focuses on the proposed revision of Article 8 (Alternative B) and its Commentary, set out in Sections II and III. After receiving guidance from the Committee on the issues raised in Section IV, the Subcommittee proposes to provide a complete version of Article 8 and its Commentary for approval at the Twenty-ninth Session of the Committee.

II. PROPOSAL FOR A SUBSTITUTE FOR THE EXISTING ALTERNATIVE B

4. The Committee is invited to discuss the following possible revision of Article 8 (Alternative B):

ARTICLE 8

INTERNATIONAL SHIPPING AND AIR TRANSPORT

ALTERNATIVE B

1. Income arising in a Contracting State from the operation by a resident of the other Contracting State of ships or aircraft in international traffic may be taxed in that other State.

2. However, income from the operation of ships or aircraft in international traffic arising in a Contracting State may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the income is a resident of the other Contracting State, the tax so charged in the State in which the income arises shall not exceed:

(a) 50 per cent of the tax that would be imposed by the taxation law of that State on the net profits from that income in the absence of this Convention, or

(b) ___ per cent [*the percentage is to be established through bilateral negotiations*] of the gross amount of the payments underlying such income,

whichever is lower.

3. For the purposes of this Article, "income from the operation of ships or aircraft in international traffic" means the total gross amount received, less commissions paid to sales agents, arising from the carriage of passengers, mail, livestock or goods in international

traffic. The term shall not include items of income dealt with separately in other Articles of this Convention (other than Article 7).

4. For the purposes of this Article, income from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be deemed to arise in a Contracting State if that income is received for the carriage of passengers, livestock, mail or goods:

(a) from a location in that Contracting State to a location outside that Contracting State; or

(b) to a location in that Contracting State from a location outside that State.

5. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall also apply to income from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency engaged in the operation of ships or aircraft.

III. Proposed Commentary Changes to Reflect Revised Alternative B

5. The Subcommittee proposes the following changes to the Commentary on Article 8 (Alternative B) to explain the possible new Alternative B:

Paragraph 1 of Article 8 (Alternative B)

[17]. This paragraph provides that income arising in a Contracting State from the operation of ships or aircraft in international traffic by a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State. It does not, however, provide that such income may be taxed exclusively in that State. Before [2025], this paragraph referred to “profits” of an enterprise because Alternative B contemplated a formulary allocation of the net profits of an enterprise engaged in the operation of ships or aircraft in international traffic. The change in approach that included a tax rate cap on the gross amount of the payment, which does not depend on whether the enterprise has net profits overall, required the change in terminology to “income”.

~~15. This paragraph reproduces paragraph 1 of Article 8 of the OECD Model Tax Convention, with the deletion of the words “ships or”. Thus the paragraph does not apply to the taxation of profits from the operation of ships in international traffic but does apply to the taxation of profits from the operation of aircraft in international traffic. Hence the Commentary on paragraph 1 of Article 8 (Alternative A) is relevant insofar as the operation of aircraft is concerned.~~

[18.] Paragraph 1 applies to both income from shipping and income from international air transport. The Committee did not see a basis to distinguish one form of international transport from another. They also believe that developments in information technology and information sharing have enabled transport companies to identify local revenue and that digitalization of filing and payment of taxes lowers compliance costs as compared to the 1920s when the policy of exclusive residence taxation of income from international traffic was adopted. They note that many countries provide for source State taxation of foreign air carriers notwithstanding the policy set out by the International Civil Aviation

Organization.¹ In their view, the principle of reciprocity that underpins the ICAO policy may not be fair for developing countries unless the number of flights operated in and out of a country are equally shared by foreign airlines and domestic airlines. They also note that neither shipping nor airline companies were exempted from source State taxation in the Inclusive Framework negotiations on Pillar One.

[19.] [A XX minority] of the Committee Members were of the view that Article 8 (Alternative B) should not apply to income from international air transport. In their view, the arguments in favour of source State taxation of income from shipping do not apply to income from international air transport. They point out that shipping companies frequently benefit from tonnage tax or other regimes in their countries of residence that result in relatively low taxation compared to the tax that would be collected from the companies if their profits were subject to the normal corporate income tax. They note that such regimes do not apply to air transport companies, which are generally subject to tax on their worldwide income. Moreover, they question whether the imbalance referred to in paragraph 5 of this Commentary applies equally to air transport, noting that many airlines are resident in developing countries. In addition, they argue that, unlike shipping companies, airlines do not have the same ability to choose where to establish themselves, as there is significant regulation on ownership of air transport companies, which ensures that they are truly resident and owned and managed in their home jurisdiction. Many airlines are national carriers, owned by governments. They also note that, unlike a ship, an aircraft could be present in several countries in a single day, this could result in not only double taxation but multiple taxation. Moreover, they believe that there are significant complexities and challenges in determining income arising in a given state for air transport companies (even after considering the proposed definitions in Alternative B): (i) increased number of sales channels/distribution methods, including online and via other airlines; (ii) multiple touchpoints of individual passengers; (iii) unique methods of collaboration between airlines such as interlining, code-sharing and joint ventures; (iv) significant ancillary sales; (v) revenue recognition and advance sales of one year; and (vi) no separate accounts maintained and challenges in preparing them. Finally, they argue that Article 8 (Alternative B) is directly in conflict with the official policy on taxation of the International Civil Aviation Organization (a specialized agency of the United Nations).

[20.] Countries that prefer to have Article 8 (Alternative B) apply only to income from shipping and not to international air transport can achieve that result by (1) deleting the words “or aircraft” throughout the provision and replacing paragraph 1 and the first part of paragraph 2 by the following:

1. Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of aircraft in international traffic shall be taxable only in that State.

2. Income arising in a Contracting State from the operation by a resident of the other Contracting State of ships in international traffic may be taxed in that other State. However, such income may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State...

¹ ICAO's Policies on Taxation in the Field of International Air Transport (2nd edition), Doc 8632-C/968, (1994); Supplement to Doc 8632 (2021).

Paragraph 2 of Article 8 (Alternative B)

[21]16. This paragraph allows ~~profits~~**income** from the operation of ships *or aircraft* in international traffic to be taxed in the source country ~~if operations in that country are “more than casual”~~. It also provides an independent operative rule for **income arising in a Contracting State from the operation of ships or aircraft in international traffic** ~~the shipping business and that~~ is not qualified by Articles 5 and 7 relating to business profits governed by the permanent establishment rule. It covers both regular or frequent shipping visits and **unplanned** ~~irregular~~ or isolated visits **by ships or aircraft**, provided the latter were not merely fortuitous. ~~The phrase “more than casual” means a scheduled or planned visit of a ship to a particular country to pick up freight or passengers.~~

[22]17. This paragraph lays down the principle that the Contracting State in which **income from the operation of ships or aircraft in international traffic arises may tax the underlying payments in accordance with the provisions of its domestic law. However, if the beneficial owner of the income is a resident of the other Contracting State, the amount of tax imposed by the State in which such income arises is limited to the lower of two amounts. The first amount is 50 per cent of the tax that would have been imposed in that State in the absence of the convention on the net profits of the enterprise relating to the underlying payments. The second amount is determined by applying a negotiated rate to the gross amount of the payments underlying such income. Where there is an existing shipping or air services agreement between the Contracting States that provides for a different allocation rule, such as exclusive residence State taxation, States including paragraph 2 of Article 8 (Alternative B) should clarify how the two agreements interact, which may require modifying or terminating the tax provisions of such agreement in order to provide certainty.**

[23]8. **Because the first limit refers to the tax that would have been imposed in the absence of the convention,** ~~The overall net profits should, in general, would~~ be determined by the authorities of the *source* State according to its domestic law of the enterprise (or the State in which the place of effective management of the enterprise is situated if the wording proposed in paragraph 10 above is used). ~~The final conditions of the determination might be decided in bilateral negotiations. In the course of such negotiations, it might be specified, for example, whether the net profits are to be determined before the deduction of special allowances or incentives which could not be assimilated to depreciation allowances but could be considered rather as subsidies to the enterprise. It might also be specified in the course of the bilateral negotiations that direct subsidies paid to the enterprise by a Government should be included in net profits. The method for the recognition of any losses incurred during prior years, for the purpose of the determination of net profits, might also be worked out in the negotiations. In order to implement that approach, the country of residence would furnish a certificate indicating the net shipping profits of the enterprise and the amounts of any special items, including prior year losses, which in accordance with the decisions reached in the negotiations were to be included in, or excluded from, the determination of the net profits to be apportioned or otherwise specially treated in that determination. The allocation of profits to be taxed might be based on some proportional factor specified in the bilateral negotiations, preferably the factor of outgoing freight receipts (determined on a uniform basis with or without the deduction of commissions). The 50 per centage reduction in the tax computed on the basis of the allocated profits so determined is intended to achieve a sharing of revenues between the~~

two Contracting States, particularly when each is a source State under the rule of paragraph 4, that would generally reflect the managerial and capital inputs originating in the country of residence. For these purposes, it is understood that an enterprise may have net profits from its activities arising in a Contracting State within the meaning of paragraph 4 (calculated by determining the gross income from such activities and deducting related expenses) even if the enterprise as a whole has incurred losses in that year.

[24]. The first limit, in subparagraph (a), was included in Article 8 (Alternative B) because it is a common approach adopted in those tax treaties that allow for source State taxation of income from international traffic. The second limit in subparagraph (b) was included to provide a cap on the amount of source State taxation that is not tied to the domestic law of the source State. Subparagraph (b) therefore provides certainty that source State taxation on income from the operation of ships or aircraft in international traffic will not exceed an amount envisioned by the two parties. Countries are free, in their bilateral negotiations, to provide for only one of the limits in subparagraph (a) or (b) rather than both. If the domestic law of one or both of the Contracting States does not provide for net basis taxation of income from the operation in international traffic of ships or aircraft, the parties should either not include subparagraph (a) or delete the word “net” (depending on the exact form of their domestic law) because in that case the inclusion of subparagraph (a) without modification could result in preventing taxation by the source State. Similarly, some countries already apply a reduced corporate tax rate to income from shipping; those countries may also choose to modify or omit subparagraph (a).

[25]. The maximum rate of tax under subparagraph (b) is to be established through the bilateral negotiations between the Contracting States. It is recommended, however, that it be set at a modest value. In addition, the rate should take into account the risk of multiple taxation arising from the source rule of paragraph 4, discussed in paragraph [31] below.

Paragraph 3 of Article 8 (Alternative B)

[26]. Paragraph 3 defines “income from the operation of ships or aircraft in international traffic” as the income directly obtained by the enterprise from the transportation of passengers, mail, livestock or goods in international traffic, whether the relevant ships or aircraft are owned, leased or otherwise at the disposal of the enterprise. In principle, paragraph 3 covers items of income derived from activities directly connected with such operations as well as profits from activities that are not directly connected with the operation of the enterprise’s ships or aircraft in international traffic as long as they are ancillary to such operation, as described [in prior paragraphs of Commentary on Alternative A] above.

[27]. Paragraph 3 excludes from the article income that is dealt with separately under another article of the convention (other than Article 7). For example, Article 12, not Article 8 (Alternative B) will apply to income from the rental of containers and Article 11 will apply to interest. A [XX minority] of Committee Members believe that such types of income should be covered by Article 8 if such income is ancillary to the operation of ships or aircraft in international traffic. Countries sharing that view are free to delete the second sentence of paragraph 3 in their bilateral agreements.

[28]. Paragraph 3 specifies that the amount of income is reduced by the amount of commissions paid to sales agents. This is to take account of the fact that the amount received by the international transportation company from its agent often will have been reduced already by the agent's commission. It is not a true determination of net income as it will not take into account other expenses incurred by the transportation company.

Paragraph 4 of Article 8 (Alternative B)

[29]. Paragraph 4 lays down the principle that income from the operation of ships or aircraft in international traffic arises in a Contracting State if such income is received for the carriage of passengers, livestock, mail or goods from a location in a Contracting State to a location outside that Contracting State or to a location in a Contracting State from a location outside that Contracting State. That is, a Contracting State will be allowed to tax fees received for carriage when the journey of the passenger, livestock, mail or goods starts within it, and when the journey ends in that State. Under this definition, carriage from one Contracting State to the other Contracting State will result in income being taxable in both Contracting States; in that case, the limit imposed by subparagraph (a) will allow each State to impose a tax of no more than 50% of the tax otherwise imposed, effectively splitting the taxing rights. Moreover, because the rule focuses on "carriage" of the passengers, livestock, mail or goods, it will apply even if there are intermediate stops. For example, if a passenger buys a ticket to travel by ship from State A to State B, the entire revenue from that ticket is treated as arising in each of State A and State B, but not in any country in which the ship stops while voyaging between State A and State B.

[30]. There may, however, be more complicated situations where the 50% limit may reduce, but not eliminate, multiple taxation. For example, assume ManuCo, a company resident in Country H, pays ShipCo, a company resident in Country S, to pick up goods manufactured by its subsidiary in Country F and deliver them to Country M, where ManuCo's distribution subsidiary will sell them to unrelated parties. If the Country S-Country F treaty and the Country S-Country M treaty each includes Article 8 (Alternative B), Country F would be able to tax the fees received by ShipCo under subparagraph 4(a), while Country M would be able to tax the fees received by ShipCo under subparagraph 4(b).

[31]. Because of the risk of multiple taxation of the same income, some countries choose to tax only when carriage begins in that country or when carriage ends in that country; if both countries agree, paragraph 4 can be modified accordingly by dropping subparagraph (a) or (b), as appropriate. Otherwise, countries may want to take account of the risk of multiple taxation when establishing the withholding rate under subparagraph 2(b).

[32]. A [XX minority] of Committee Members did not agree that a Contracting State should be treated as a source State with respect to legs of a journey that do not begin or end in that State. For example, if a passenger buys a ticket to travel by ship from State A to State B, with a stop in State C, those Members believe that only the amount attributable to the State A-State C leg of the voyage should be treated as arising from sources in State A. The State C-State B leg should, in their view, be treated as arising in

State C and State B but not in State A. Countries that wish to reach that result may substitute the following language:

For the purposes of this Article, income from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be deemed to arise in a Contracting State if that operation of ships or aircraft is:

(a) from a location in that Contracting State to a location outside that Contracting State; or

(b) to a location in that Contracting State from a location outside that State.

[33]. Some countries that rely on withholding taxes may foresee difficulty collecting taxes under paragraph 4 when the payer of the fees is not a resident of their State and does not have a permanent establishment therein, as is the case of the payment from ManuCo to ShipCo in the example in paragraph 25. Some countries have solved this problem in the case of shipping by requiring proof of payment of taxes before permission to embark is granted. In some cases, responsibility for administration of the tax is delegated to the port authorities. However, taxpayers must have the ability to file returns after the close of the year in order to determine whether subparagraph 2(a) or 2(b) results in a lower tax (for example, as a result of losses).

V. Issues for the Committee

19. The Committee is asked to *decide*:

- 1) Whether Article 8 (Alternative B) and its draft Commentary accurately reflect the range of views in the Committee;
- 2) Whether Alt B, paragraph 2 should cover both shipping and international air transport (as in the draft in paragraph 4) or only shipping;
- 3) If/when the revision to Article 8 (Alternative B) is finalized, should the UN Model continue to include Article 8 (Alternative A), which provides for exclusive residence State taxation of income from international traffic; and
- 4) If Article 8 is to continue to include Alternative A, should the order of the two alternatives be reversed.

Industry Briefing Notes for Discussion with National Taxation Authorities

In defence of UN Article 8 Status Quo

Overview

The UN Tax Committee is debating a fundamental change to the way in which international shipping income is taxed. Currently, the UN Model Tax Convention allows for both residence-based taxation (under Article 8 Alternative A) and source-based taxation, i.e. taxation in the port jurisdictions that the shipping industry serves (Article 8 Alternative B). Proposals to remove Alternative A and strengthen Alternative B, if adopted in tax treaties, would undermine over 100 years of accepted international taxation practice and, in many cases, subject the shipping industry to excessively high taxation, including tax in the absence of net profits, making shipping operations financially difficult in countries using the proposed Alternative B.

The International Chamber of Shipping ([ICS](#)), the World Shipping Council ([WSC](#)) and the European Community Shipowners' Associations ([ECSA](#)) urge national tax authorities to advocate for the retention of the current UN Model Tax Convention Article 8 framework. Under Alternative A, shipping companies are subject to tax only in their country of residence, while Alternative B gives the option for countries to allocate taxing rights to source states. The reasons for this position are outlined in detail below.

1 Residence based taxation is essential to safeguard shipping industry

Allocating taxing rights to an industry which operates globally and earns income while on the high seas is inherently complex. Under Alternative A of the Article 8 framework, only the countries of shipping companies' residence are conferred taxing rights on shipping income. This ensures that shipping companies are not subject to double taxation in every jurisdiction they visit, and is a founding rationale for Alternative A being incorporated into the vast majority of bilateral tax treaties currently in force, due to the financial impracticality and complexity of taxing shipping companies in all jurisdictions in which their vessels operate.

2 Shipping business practice makes source based taxation impractical

The UN Model Rules themselves acknowledge that 'if every country taxed a portion of the profits of a shipping line, computed according to its own rules, the sum of those portions might well exceed the total income of the enterprise'. Currently, there exists no internationally agreed mechanism through which taxing rights can be allocated fairly to source countries and it is in no small part due to these difficulties in application that UN Article 8 Alternative B is currently rarely used in bilateral tax treaties.

3 Changes to Alt B would lead to double, multiple or net loss taxation

The proposals being considered by the UN Tax Committee would strengthen source based taxation under Article 8, including the possibility of removing Alternative A completely. The proposals include the imposition of gross basis taxation which would result in excessively high taxation of shipping income (in many cases 80-90%), render possible taxation in the absence of net profits, and lead in many instances to de facto double or multiple taxation. These changes from the status quo, designed to rewrite the current dominance in practice of the Article 8 Alternative A framework, could cause

extreme hardship to shipping companies operating in countries which adopt new Alternative B.

4 Changes to Alt B would exacerbate difficulties for implementing states

As no internationally agreed allocation method currently exists to apportion taxing rights to the many source jurisdictions served by shipping, additional administrative, legal and dispute resolution requirements would need to be met by any country seeking to impose source based taxation. Any non-uniformity in these requirements among states implementing source based taxation could lead to market distortions with potential negative economic impact, in addition to multiple and excessive taxation.

5 Current Alt B remains the only fair allocation of source based taxation

For those states seeking to tax income from shipping companies not based in their jurisdiction, the current wording of Article 8 Alternative B remains the only fair way to ensure that taxation is based upon a fair allocation of the overall net profits and that prior losses are taken into account. A number of jurisdictions use Article 8 Alternative B in their bilateral taxation treaties, demonstrating that the current UN framework serves both the interests of states with and without shipping companies resident there. It is therefore essential that the current status quo, allowing both Alternative A and B under UN MTC Article 8 should be retained.

6 Only improvement to Alt B would be to provide sourcing mechanism

The only conceivable improvement to the current Alternative B would be first, to obtain agreement that there should be source based taxation only when there are net profits and second, to develop a specific, uniform method for allocating overall net profits to the various jurisdictions in which an international shipping company operates and is subject to source country taxation.

7 Ancillary Shipping Income should continue to be treated under Article 8

A proposal also is made to treat ancillary shipping income, such as shipping container rentals (detention and demurrage), interest on working capital or from posting security required to carry on a shipping business, under other treaty articles rather than Article 8. This could give rise to source based taxation. This seems inappropriate as these types of income are derived in the ordinary course of a shipping business and thus should be treated in the same manner as other shipping income.

Call to Action

- ➔ National tax authorities should support the retention of UN Article 8 Alternatives A and B as they stand to safeguard the financial viability of the maritime transport industry, on which global economic development relies.