

論 説

第 63 回 IFA 総会における PE 認定を巡る議論

— “Is there a permanent establishment?” —

税務大学校研究部教授

伴 忠彦

◆SUMMARY◆

平成 21 年 8 月 31 日から 9 月 3 日にかけてバンクーバーで開催された IFA(国際租税協会) 第 63 回総会における 2 つのメインテーマのうちの 1 つは、各種の恒久的施設 (Permanent Establishment : PE) の認定であった。PE 認定を巡る議論は、主として論題 I 「PE の認定 (Is there a permanent establishment?)」とセミナー A 「代替的 PE 規定 (Alternative PE rules)」において行われた。

PE を巡っては、OECD を中心として、帰属利得の計算方法の世界的統一に関する長い議論が、現在その最終局面に入っている。しかし、帰属利得計算の大前提となる、PE の存否又は範囲を巡る基準の明確化や再検討も、帰属利得計算の統一化が求められるのと同様の根拠から、同等の重要性を有していると考えられる。従って、PE 認定問題が今回の IFA 総会の主要論題とされたことは、大きな意義を有するものであろう。

本稿は、そのような観点から、税務大学校から本総会に出席した筆者が、論題 I 及びセミナー A における PE 認定を巡る議論の概要を報告するものであり、そこに関連する我が国税制上の PE 認定に係る規定の確認・比較と、代替的 PE 規定の中で中心的に取り上げられていた「サービス PE」についての考察を加えたものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

本稿の目的	138
I. 論題 I の概要	139
1. PE の歴史	139
2. 事例 1 (顧客の施設での人的役務提供)	140
3. 事例 2 (サブコントラクターの活動)	141
4. 事例 3 (コミッションネア契約)	143
II. セミナーA (代替的 PE 規定) の概要	145
1. 代替的 PE の意義	145
2. サービス PE	145
3. 保険業 PE	146
4. オフショア天然資源開発活動に係る PE	147
5. 代替的 PE に係る米国の観点	148
III. 我が国の PE (特に代替的 PE) 規定	149
1. 我が国の伝統的 PE 規定	149
2. 我が国租税条約上の代替的 PE 規定	149
3. PE 認定に係る実務	151
IV. サービス PE に係る若干の考察	152
1. PE の分類とサービス PE の位置付け	152
2. 米加条約の影響	152
3. サービス PE 規定に対する批判	153
4. サービス PE の将来性	153

本稿の目的

平成 21 年 8 月 31 日～9 月 3 日にかけてバンクーバーで開催された IFA (International Fiscal Association) の第 63 回総会における 2 つのメインテーマ<sup>(1)</sup>のうちの 1 つは、各種の恒久的施設 (Permanent Establishment : PE) の認定を巡る問題であった。本稿は、そこで行なわれた議論の内容報告を第一の目的とし、そこに関連する我が国制度との比較と、若干の考察を付加したものである。

事業所得の国際的な課税権配分ルールとして確立されてきた PE 課税は、その認定と帰属利得計算という 2 つの大きなプロセスを踏

む。OECD は、帰属利得計算方法に係る各国の認識の相違から生じる二重課税や課税の空白を防止するため、計算方法の世界的な標準化 (AOA : Authorized OECD Approach) を推進してきた。10 年以上に及ぶ作業は、各国の関心を集めつつ、2010 年のモデル条約第 7 条本文及び同条コメントの改訂に向けて最終局面に入っている。

この長く深い議論は、PE 認定問題には触れていない<sup>(2)</sup>。しかしながら、帰属利得計算の大前提となる PE の存否判定要件の明確化と再検討は、AOA が必要とされるのと全く同じ理由から、同等の重要性を有するであろう。今回の IFA 総会において、PE の認定問題が

主要議題として取り上げられたことは、大きな意義を有するものと考えられる。

PE 認定に係る議論は、論題 I 「PE の認定 (Is there a permanent establishment?)」と、セミナー A 「代替的 PE 規定 (Alternative PE rules)」で行なわれた。論題 I は 3 種類の伝統的な PE の認定問題に対するパネリストの解釈と議論、セミナー A は各種の代替的 PE の形態や問題点等に係る担当パネリストの説明と考察が中心であり、いずれも結論より、多くの角度からの議論と問題意識を深めることに主眼を置くものであった。ここでは、これらの議論の概要を第 I 章 (論題 I) と第 II 章 (セミナー A) で報告する。第 III 章では関連する我が国制度の規定を整理・比較し、最後に第 IV 章で、代替的 PE の中でも中心的に扱われていた「サービス PE」に係る若干の考察を付け加える。

以下、特に断りのない限り、OECD モデル租税条約の 5 条を単に「5 条」、5 条に関するコメントの paragraph 番号を単に「パラ○」と記す。また、法人税法 141 条一号に定める最も基本的な PE 概念 (事業を行なう一定の場所) を「固定的 PE」、二号の概念を「建設 PE」、三号の概念を「代理人 PE」、これら 3 種類を総称して「伝統的 PE」と記す。これに対し、伝統的 PE 以外の PE 実例をそれぞれ「サービス PE」、「保険業 PE」、「オフショア PE」、「大規模設備 PE」(以上は IFA の議論に登場)、「芸能人 PE」と記し、これらの総称として「代替的 PE」の用語を用いる。

なお、本稿に潜在する内容の不備は全て筆者の理解不足等の責に帰するものであり、意見にわたる部分は、全て個人的見解である。

## I. 論題 I の概要

冒頭で 5 条に規定される伝統的 PE の概念と歴史が説明され、続いて伝統的 PE に係る 3 つの事例 (①顧客の施設内で働く自由職業

者の「事業を行なう一定の場所」の存否、②建設 PE におけるサブコントラクターの活動の位置付け、③コミッション契約者の代理人 PE 該当) 性について、パネリストによる議論が行なわれた。また終盤には、OECD が PE の定義の整理に係る新たなプロジェクトを設置する旨のアナウンスがあった<sup>3)</sup>。

### 1. PE の歴史

恒久的施設 (Betriebsstätte) の概念はドイツの事業関係法に由来する。19 世紀の第二次産業革命が大規模な製造プラントや固定資産への投資を増大させ、労働者の永久的な移住や一時的な移動が盛んになる中、ドイツ連邦内では事業所得に関して比較的広い源泉地課税が認められていたが、プロイセン王国とザクセン王国の税法は、源泉地課税について事業施設の存在を要件としており、課税範囲を限定していた。国際条約としては、1899 年のプロイセンとオーストリア＝ハンガリー二重帝国の租税条約に PE 概念が規定され、その後の租税条約の原型となった<sup>4)</sup>。

20 世紀に入り、輸送手段の発展は第三世界と先進国との原材料取引を増加させ、大規模で国際的な建設工事も行なわれるようになった。これに伴い、12 ヶ月ルールによる建設 PE や、代理人 PE の概念が導入された (後に独立代理人が PE から除外される)。プロイセン最高裁の「煙突掃除判決 (The “Chimney Sweep” decision: 1907)」では、事業を行う一定の場所と、期間制限のない利用の権限が要件として確認された。

第二次大戦後、サービス産業や国際的な事業の可動性の増加、オフショアの石油産業の隆盛等に伴って PE に係る恒久性の要請は次第に後退し、事業の場所や固定性が広く捉えられるようになる。21 世紀の問題としては、多国籍企業グループ内での事業再編、元請業者の PE としての下請業者の活動、コミッション契約に係る PE 認定等が挙げられる。

## 2. 事例1 (顧客の施設での人的役務提供)

### (1) 事例

R 国の居住者で、専門的なコンピュータ関連のトレーニング・サービスを行なう独立コンサルタントである個人 P は、S 国法人 C 社と契約し、S 国の C 本社 (広い敷地内に 6 つの主要ビルがある) 内で、C 社員に 20 ヶ月以上の指導を行なう。期間中、P は C 社員に対し、本社ビル内の事務室やトレーニングルームで指導を行なった。これらの部屋は、P が指導の準備をしたり、個別の質問に答えたりするためにも使えた。P は、通常の業務時間内ならば敷地内のほとんどの場所に立ち入り可能なセキュリティ・カードを与えられており、契約履行には C の施設を排他的に使用しなければならない。

### (2) パネリストの意見

本事例は、個人事業者に係る固定的 PE の認定問題である。議論は、①「事業を行なう場所」か、②それは「一定」か、③P はその場所を「通じて事業を行なっている」か、の判定を中心に行なわれた。

#### 【PE 認定に肯定的意見】

- ◆ 商業的及び地理的にまとまっていれば (coherent whole)、「場所」の該当性がある (パラ 5.1)。商業的には、C との契約が単一なので該当する (パラ 5.3)。地理的には、同一敷地内の建物群として該当する (パラ 5.4「銀行支店の例」)。
- ◆ インドは、商業的・地理的まとまりのいづれかを満たせば良いと考えている<sup>(6)</sup>
- ◆ 契約には期間的な限界はあるものの、事業の性格が短期間で遂行されるような性格のものである場合でも、PE は存在し得る。また、6 ヶ月が一つの基準とされる多くの例がある (パラ 6)。本件は「一定」の要件を充足する。
- ◆ C のビルは P にとって自由 (at the disposal) になる場所であり、P はその場所に存在し、そこを通じて事業の最も

重要な機能を遂行している。また、この期間の P の事業は C への役務提供が全てであり、それが C のビル内で行なわれているため、C の建物は P の PE を構成する (パラ 4.5「塗装業者の例」)。

#### 【否定的意見】

- ◆ パラ 4、4.2、4.5、4.6 などの概念や例示は、契約義務を履行する場所を PE に変えようとするのか。活動の場所的集中 (localization) と、活動の場所の道具的機能 (instrumental function) の概念は異なる。本件が PE 認定される場合、サービス PE との違いが明確ではない。
- ◆ ドイツ連邦裁判所は、国内の NATO 空軍基地で航空機の清掃をする外国法人が、社員の着替え・休息・待機等のために台所とシャワー付きの部屋の使用を許可され、清掃用具や洗剤等は全て軍から提供されるという事実関係の下でも、場所に対する自由の欠如という理由から、外国法人の PE 認定を否定した (IR30/07,2008.6.4)。判決は、「契約相手の施設内で活動することだけでは、仮に活動が何年にもわたるとしても、要請される自由を満たすには十分ではない。期間の要素の他に、事業活動と場所との一体性 (local consolidation) や定着性 (local rooting) を示す追加的狀況が必要である」としている。
- ◆ ドイツは、本事例と類似の「塗装業者の例」(パラ 4.5) の解釈に同意しない。パラ 4.2 第 1 文の原則に整合せず、この例は 5 条(1)項の下では PE を構成しない。さらに、パラ 5.4 の「銀行支店の例」でも、事業活動中にただ滞在しているだけでなく、顧客の事務所を自由に使用できることが必要と考える (パラ 45.7)。
- ◆ C の敷地は P の事業のために自由になるわけではなく、P が「そこを通じて」事業を遂行する場所でもない。C の施設は、

P の契約履行のために使用が許可されているに過ぎず、P の事業自体をそこで行なうことが許されているわけではない。通常の業務時間内で、かつ特定の目的のためだけに施設内に入れる状況下では、施設は P の自由ではない。パラ 4 は、常に自由になること (constant disposal) を要件としている。

(3) 【参考】Dudney 事件について

本事例は、カナダの Dudney 事件<sup>(6)</sup>を題材としている。連邦控訴裁判所は、事例 1 とほぼ同様の事実関係に基づき、米国居住者 Dudney 氏はカナダに PE を有しないと判示した。米加条約 14 条<sup>(7)</sup> (現行条約では削除) は、非居住者の自由職業所得については、源泉地国に「通常使用できる固定的施設 (a fixed base regularly available to him)」を有する限り課税権ありとしており、固定的施設の存否が争点であった。裁判所は、問題は D 氏が該当期間に自らの事業をその場所で行なっていたかどうかであり、本件で考慮すべき要件は、当該場所の実際の使用状況、当該施設に対する管理 (法的権限を含む) の実施状況、そして当該施設が D 氏の事業の場所として客観的に認識されるか否かであるとし、審議した<sup>(8)</sup>。その結果、当該施設は D 氏が契約を履行するために必要な限りで使用できたもので、その施設を本人自身の事務所として使用できたものではないと判示した。課税庁

側は、「契約義務の履行のために本人の能力と本人自身の存在だけが要求される契約においては、必然的に契約者はその所在する場所に PE を有する」という主張を支持する 1980 年代のノルウェーの判決<sup>(9)</sup>を引用したが、一蹴されている。裁判所は、契約履行のための活動と本人自身の事業活動を、当該施設使用の自由度を物差しにしながら、ベルギーの判決<sup>(10)</sup>を引用しつつ、厳しく区別している。

3. 事例 2 (サブコントラクターの活動)

(1) 事例

R 国法人 M 社はプラントのデザイン、建設を業とする。M は S 国法人 C 社との間で、S 国内で製造プラントの建設、設備の据付及び試運転を行なうターンキー契約<sup>(11)</sup>を締結した。契約では、M は C の書面による承認の下に、契約義務の全て又は一部の履行を他社に委任 (assignment) することができる。その場合、M は委任先と連帯して履行責任を負う。M は現場での建設工事と設備の据付を S 国法人の建設会社 L に委任し、自らはプラントと設備のデザイン、建設工事の監督、設備の製造と輸送、引渡前の試運転を担当する。なお、M・C 間の契約の一般保証条項には、引渡後の修理・点検が含まれている。M 社及び L 社の社員が建設現場に所在した期間 (■で表示) と活動の内容は下表のとおりである。

【事例 2 の事実関係：元請 M 社、下請 L 社、Se 社の各社員の建設現場での存在期間 (表は筆者作成)】

事業年度	第 1 年度			第 2 年度			第 3 年度		
	(日付)	3/1 5/1	11/1	7/1	10/1	12/31	2/1	6/1	
(月数)	(2)	(6)	(8)	(3)	(3)	(1)	(4)		
M 社									
L 社									
Se 社(注)									
工事内容	準備	建設開始→【期間:1年5月1日~2年12月31日(20ヶ月)】→引渡					補修・調整		

(注) S 国法人 Se 社は、建設の主契約とは別に、M 社との契約により、現場に安全管理者を派遣している。

(2) パネリストの意見

建設 PE の認定問題である。議論は固定的 PE と同様、①事業を行なう一定の場所に該当するか、②M は自らの事業をそこで行なっていたか、が中心であるが、5 条(3)項に定める 12 ヶ月基準の判定と、M が現地で行なう事業内容に関し、サブコントラクターとして現場工事を一手に行なう L の活動期間や内容が、M との関係でどのように取り扱われるか、という点が固有の問題となる。それは、5 条(3)項はみなし PE 規定なのか、それとも 5 条(1)項の下で PE に該当するための期間要件を定めているのか、という問題に辿り着く。

M 社員は 12 ヶ月間連続して工事現場に存在したことはないが、L は 2 ヶ月の準備期間を含めて連続 22 ヶ月の工事を行なっている。M が法的責任を負いつつ、L に全ての現場工事を委任する場合、L は M の事業を遂行しているのか、それとも M の期間要件に合算されるだけなのか。また、M が現場で行う事業はプラント建設全体か、それとも監督業務<sup>(12)</sup>か。

【PE 認定に肯定的意見】

- ◆ L の活動期間と機能は M に帰属する。L は明らかに M の事業を行なっており、M は工事準備開始の第 1 年 3 月から第 2 年 12 月まで（又は可能性として第 3 年 6 月まで）PE を有する。事業の場所は M の自由になり、L は M の指揮管理下にある。
- ◆ M は工事の一部を L に委任しているが、L の仕事を含めた C との契約全体について法的な履行義務を負っており、M が一定の場所を通じて行なっている事業は建設工事全体である。
- ◆ M は、L の作業期間を含めることで「一定の場所」要件を満たす工事現場を通じて事業を行なっている。そして、企業は雇用している者又は下請企業を通じて、自らの事業を遂行できる（パラ 10）。M

は現場にアクセス可能で、工事全体に対して法的責任があり、L に詳細な指示を与え、Se 社との契約主体となるなど、建設工事は M の事業である。

- ◆ 事業の場所は明らかに存在する。それが一定か否かを判定するのが 5 条(3)項の役割（12 ヶ月基準）である（パラ 19）。PE は場所の概念であり、活動内容ではない。

【否定的意見】

- ◆ 「…ゼネコンが工事の一部分をサブコンに下請させる場合、現場でサブコンが作業する期間（period）は、当該建築工事で当該ゼネコンが費やす時間（time）である…（パラ 19）」というルールは、ゼネコンが 12 ヶ月基準を回避するために、自分自身の現地での存在期間を業務委託により短縮することを防ぐためのものである（パラ 27.1 の「事業分断防止ルール」と類似している）。これは単純な時間の配賦であり、サブコンが果たした機能がそのまま M に帰属するものではない。従って、L の期間の合算により M が期間要件を満たし、PE が認定されたとしても、そこを通じて行なわれる事業は、M 自身が実施した監督業務に係る限定的なものとなる。
- ◆ パラ 10 の「事業を行なう職員」の解釈及びパラ 19 後段の解釈から、L が独立の立場の下請業者であれば、その活動期間は M に合算するべきではなく、従って PE は認定されない。
- ◆ 下請業者は、パラ 10 の意味での元請の職員ではない。期間要件も満たさず、M の PE は認定されない。（ただし、もし現場での複雑な活動に必要な協調関係を実質的に超えるような、詳細な指示を L が M から受ける場合は、例外的な事例となるかもしれない。）

- ◆ M の職員は常に現場にいたわけではなく、さらに法的責任の所在は PE 認定の判断には関係しない。

#### 4. 事例3 (コミッションネア契約)

##### (1) 大陸法と英米法の代理概念の相違

大陸法 (Civil law) の下では、代理の概念は直接代理/間接代理に分かれる (非開示代理人の概念はない)。直接代理は本人の名による取引契約が締結され、効果は直接本人に帰属する。間接代理は本人のアイデンティティを開示せず、取引相手との契約関係では本人を拘束しない。コミッションネアはその典型的な例である。

一方、英米法 (Common law) の下では直接/間接代理の区分は有効ではない。開示/非開示代理 (本人の名を開示するか否か) に分けることができるが、本人の名を出さなくとも本人を拘束するという点で、法的な区別はない。

英語版の OECD モデル条約 5 条(6)項で言及される「general commission agent」(日本語版では「問屋」が当てられている)は、仏語版モデルでは「commissionaire」が当てられている。大陸法におけるコミッションネアは、取引先との契約関係では本人を拘束しないものであるため、英語版との間で解釈の差が生じる。英語版を英米法の commission agent 概念で解釈すれば、5 条(5)項はみなし PE 規定、5 条(6)項は独立代理人をそこから除外するための規定となるが、仏語版 (大陸法のコミッションネア概念) では、5 条(6)項は本人を拘束しない間接代理人を除外するための規定となるであろう。この概念の差異は堂々巡りで、誤解を招きやすい問題である。5 条(5)項は、対象者が「agent」であることを求めているが、「5 条(6)項に該当する独立の地位を有する agent」には適用されないとしている。しかし大陸法は、この agent にコミッションネアを含めないため、英米法に

ない commissionaire と commission agent の間で解釈の混乱が生じ、迷路に入り込んでいる。

##### (2) 事例

R 国法人 P と S 国法人 S は同じ多国籍企業グループの一員である。2007 年以前は、S は P から商品を仕入れて S 国で販売する販売代理店 (distributor) であったが、2008 年に販売契約をコミッションネア契約に変更し、S は P 所有の商品の S 国内における販売代理人として活動することになった。S は P の商品に係る注文を受け、見積りや関係書類を送付し、入札に参加し、売買契約を締結する。S は価格交渉の権限を有し、また P の事前承認なしに顧客に対する値引や支払条件を決定・変更できる。S が販売契約に基づいて顧客に支払う費用は、全て P が S に補填する。一方、P は S が取り扱う商品の種類を決定し、その商品のマーケティング・キャンペーンを行なう。なお、S と顧客との売買契約上は、契約署名者 S が排他的当事者であり、P を含む他者を拘束しないことが明確である。

##### (3) パネリストの意見

S の代理人 PE 該当性は、①S は 5 条(5)項に規定する P の代理人に該当するか (P に代わって行動し、P の名において契約を締結する権限を有し、S 国において反復して行使しているか)、②代理人である場合、5 条(6)項が適用される独立代理人に該当するか (法的・経済的従属性)、③5 条(7)項との関係で問題はないか、という点から判定される。

##### 【PE 認定に肯定的意見】

- ◆ 契約内容に拘泥せず、S の契約が P の事業に拘束力を有する限り、S は P の PE に該当する。英国は、1992 年のコメントリに対する所見で、「ある企業のために、代理人自身の名でも本人の名でも、契約を締結する権限を有していれば PE を構成する」としていた。5 条(5)項の適用が、文字通り本人の名を契約書に署名する場

合だけに限られるのは問題と考えたからである。この点を明確化するため、1995年にパラ 32.1 が追加された。

- ◆ インドは非開示代理の概念を認める。注文取得代理人は PE を構成し、「～の名において (in the name of)」は「～のために (on behalf of)」との解釈が可能であり、より実質的に見る。交渉に参加するだけでも、契約締結権限の行使となる場合がある<sup>(13)</sup>。
- ◆ 企業の名における契約締結権限は、形式を越える広い意味を有する (パラ 32.1、33)。<sup>①</sup>企業を拘束するような方法での全ての要素の交渉、<sup>②</sup>経常的にそのまま承認される注文の勧誘・受領、<sup>③</sup>本人の積極的な関与の欠如、などが権限の認定要素である。
- ◆ 法的従属性は、本人 (協調する複数の本人を含む: パラ 38.6) による詳細な指示や包括的支配に服する (パラ 38) 場合に推認される。また、本格的販売代理店 (full-fledged distributor) が、<sup>①</sup>機能的縮小を受け入れて単なるコミッショネアとなり、<sup>②</sup>その変更に伴い、独立企業間であれば支払われるであろう相応の経済的対価が支払われない場合には、経済的従属性が推認されるであろう。この場合、two-taxpayer approach<sup>(14)</sup>の下で独立企業間コミッションが支払われていても、経済的従属性の推認は妨げられない。
- ◆ フランスの Interhome 事件<sup>(15)</sup>では、「子会社は、それが親会社を、親会社の事業活動を構成する取引に関する商業的關係に拘束する限り、その親会社の従属代理人 PE と認定できる。」とされた。この事件では、フランス子会社はそれ自身の責務の範囲外では行動しておらず、PE は認定されていないが、ドイツにおいては、同様のアプローチにより PE が認定された事例がある (2004 年の Tax Court

Decision)。また、事業形態の変更は、移転価格課税の問題を惹起する可能性がある<sup>(16)</sup>。

#### 【否定的意見】

- ◆ 契約上、自由裁量の範囲が広い場合は、S には法的従属性はない。コミッショネアは本人を拘束しないものであり、大陸法の概念の下では PE にならない。
- ◆ 「非関連の本格的販売代理店ならば、相応の報酬なしには、機能的縮小となるコミッショネア契約への変更は拒否するであろう」という推定には反対。「もし対価が払われていなければ独立企業間取引ではなく、従ってコミッショネアは当然、経済的に従属している」との結論は誤りである。
- ◆ 権限について考える際、S が契約変更以前と同様の機能を遂行しているか否かや、それが重要な人的機能かという点は問題ではない。関連者のために役務が提供される場合には PE が存在すると暗示するような考え方は、イタリア最高裁のフィリップ・モリス事件<sup>(17)</sup>の議論に近いように思われるが、これはパラ 42 で明確に否定されている。
- ◆ S と P との過去の契約関係と、その変更という事実は、税務調査官が関連を重視しがちなものであるが、現在の PE 認定に影響するものではない。
- ◆ S の事業の場所で、S の職員により提供されたサービスは、S の事業の一部である。関連者に対してサービスが提供された場合に他のサジェストをするのは、実質的に 5 条(7)項を無視することになる。

#### (4) 【参考】 Zimmer 事件について

事例 3 はフランスの Zimmer 事件<sup>(18)</sup>に基づいている。仏居住法人 ZS と英居住法人 ZL は同じ多国籍企業グループに属し、ZS は仏において、自らの名前で ZL の製品を販売する



コミッションネアである。仏課税庁は、ZS の活動内容から、英仏租税条約 5 条(5)項に基づき、ZS はフランスにおける ZL の代理人 PE に該当すると主張し、一方 ZL 側は、ZS は ZL の名で契約する権限はないのだから PE に該当しないと主張した。裁判所は 5 条パラ 32.1(当該企業の名において締結されたものではなくとも、企業を拘束する契約を締結する権限を有する代理人には 5 条が適用される) を引用し、ZS は ZL が関わる商取引に関して ZL を拘束する力を有しているため、PE に該当するとした。なお、本件は仏国務院で継続中である。

## II. セミナーA (代替的 PE 規定) の概要

### 1. 代替的 PE の意義

PE 概念は、歴史的には「外国での事業所得課税は、現地に物理的存在があり、継続して行なわれる事業活動に対してのみ課される」ことを保障するものである。長年にわたり、PE 概念には改正が重ねられてきた。OECD モデル条約は、事業の場所が一定であるための 2 つの要件として、特定の地理的場所の存在 (location test) と、一定の期間存在していること (duration test) をあげるが、一定の場所に係る OECD の概念は、最近の実務と合致しない場合が生じている。伝統的 PE 概念の不備な点に対処し、現代の事業課税における PE 概念の重要性を維持するためには、事業を行なう一定の場所という厳格な要件から脱却した代替的 (alternative) な、非固定的 (non-fixed place) PE の検討が必要である。

セミナーA ではサービス PE (services PE)、保険業 PE (insurance PE)、オフショア PE (offshore PE)、大規模設備 PE (substantial equipment PE) を取り上げる。

## 2. サービス PE

### (1) 概念

2008 年に、OECD コメントリはクロスボーダーのサービス提供が PE を構成する「サービス PE 規定」を導入した (The taxation of services: パラ 42.11~42.48)。類似の規定は、国連モデル条約 5 条(3)項(b)には既に置かれている。これらの規定は、ある国の企業の従業員その他の職員が、他の国で一定のサービス活動を行なう場合には、当該サービスは PE を通じて提供されたとするものである。一般的には非 OECD 国との租税条約に見られ、期間テストを伴う。サービス PE と他の PE との関係については、次のような点の整理が必要であろう。

- ◆ サービス PE は通常 PE の拡大か例外か
- ◆ 代理人 PE における「独立代理人の除外」は、サービス PE にも適用すべきか<sup>(19)</sup>
- ◆ 準備的・補助的活動の除外は、サービス PE にも適用すべきか<sup>(20)</sup>

### (2) 国連モデル条約 vs. OECD コメントリ

国連モデル条約 5 条(3)項(b)は、一方の締約国の企業が従業員又はそのために雇用したその他の職員を通じて他方の締約国内で行なう、コンサルタント業を含むサービスの提供が PE に含まれると規定している。ただし、そのような活動が、同一又は関連するプロジェクトごとに、連続する 12 ヶ月の間に合計 6 ヶ月を超える期間継続する場合に限られる。

一方、OECD コメントリ (パラ 42.23) は、サービス PE として 2 つの型を規定する。すなわち、一方の締約国の企業が他方の締約国で役務を提供する場合で、(a)連続する 12 ヶ月の間に合計 183 日を越えて滞在する個人を通じて行なわれ、かつ当該企業の当該期間における能動的な事業活動による総収益の 50% 超が当該個人を通じて行われる役務から生じる場合、又は(b) 同一若しくは関連する事業のために、1 人以上の個人を通じて、連続する 12 ヶ月の間に合計 183 日を越えて役務が

行なわれる場合である。(a)は個人の滞在期間、(b)は役務提供行為の継続期間を重視するもので、(b)が国連モデルと同じ形式になっている。

### (3) 根拠

国連モデル条約 5 条のコメンタリ (パラ 9) は、「管理サービスやコンサルタント・サービスは PE に含まれるべきである。なぜなら、先進国による開発途上国でのそのようなサービスの提供は、多額の支払を伴うからである」とする。一方、OECD コメンタリ (パラ 42.16) は、「いくつかの国は、自国内で、事業を行なう一定の場所を有さなくとも相当規模の事業活動が行える一定の役務提供事業に対し、課税権を行使できることが適切であると考えている」とする。

### (4) プレゼンスの水準

固定的 PE の認定には、事業を行なう一定の場所の存在が必要であるが、サービス PE の認定は、役務提供者 (個人：従業員又はその他の職員) の存在と継続期間テストのみで行なわれる。閾値としては 6 ヶ月 (国連モデル、OECD コメンタリ)、3 ヶ月などがあるほか、関連者相手のサービス提供の場合には閾値を設けないとする、インドのような条約例もある。閾値を設けず、さらに 1 日の一部分を 1 日と数える場合には、1 時間の活動でも PE が認定される可能性がある。また、期間の計算方法としてはプロジェクト単位、同一又は関連するプロジェクト単位、提供者の存在 (滞在) 日数そのものの合計などが使われる。

### (5) その他の職員

「職員 (personnel)」とは、組織に雇用された者か、組織的事業に従事する者をいう。

「その他の職員」に自然人以外の企業体 business entities や下請会社 sub-contractor などを含むか否かについては肯定的である。

「従業員又は他の個人 (individual)」と明確に定める条約はほとんどない (例としてはチ

リーカンボジア条約)。

また、「Y 国の Y 社が Z 国の顧客にサービス提供するため、X 国の X 社と契約し、X 社の社員が Y 社の管理監督の下に Z 国内で働く場合、Z 国にサービス PE を有することになるのは X 社か Y 社か」という問題にも整理が必要である。取り扱いの明確化のためには、締約国間の協議が必要であろう。

### (6) サービス PE に関するインドの見解

インドは源泉地国課税を広く捉えており、国内法では、技術サービスに係る支払 (Fees of Technical Services : FTS) は PE の有無に関わらず課税が原則である。17 の租税条約にサービス PE の規定があり、租税条約のポリシーとしては、サービス PE 規定がなければ FTS の範囲を広くし、サービス PE 規定があれば FTS の範囲を限定する<sup>(21)</sup>。サービス PE への帰属利得は独立企業原則に従って課税され、single taxpayer approach を採用する (モルガン・スタンレー事件最高裁判決<sup>(22)</sup>)。また、サービス PE の構成にはサービスの提供行為があれば十分で、個人の物理的な存在は不可欠ではなく、サービスが非居住者によって国外から行なわれた場合でも、課税が行なわれる可能性がある<sup>(23)</sup>。

## 3. 保険業 PE

### (1) 国連モデル条約の規定

国連モデル条約 5 条(6)項は、「5 条のこれまでの規定に関わらず、一方の締約国の保険会社が、再保険を除き、5 条(7)項が適用になる独立代理人以外の者を通じて、当該他の締約国内で保険料を徴収し又は当該他の締約国内のリスクを保証する場合は、当該他の締約国に PE を有するものとする」と定める。「保険」とは、ある者が、他者の未知又は不確定の出来事から生じる損失・損害・責任について保証を引き受ける契約で、将来の一定の偶発事件又は行動に対して適用される。保険会社が 5 条の他の項目で PE を有することにな

る場合には、保険業 PE の検討は必要ない。

## (2) OECD の認識

5 条コメント (パラ 39) は、「外国の保険会社の代理人が、時に固定的 PE、代理人 PE いずれの要件も満たさないため、その事業から生じる利益に対し一方の締約国で課税を受けないままに、その国で大規模な事業を行なっていることも考えられる」とし、さらに、加盟国のいくつかは、このような状況を防止するため、租税条約にみなし PE 規定を含めているとする。しかし OECD は、このような規定を条約に含めるかどうかは、締約国の状況に大きく依存しており、規定を望まない国もあることから、モデル条約に含めることが望ましいとは考えない、としている。

## (3) 国連の認識

国連の専門家グループは、保険契約の特殊性 (マーケットの規模が大きく、契約内容やプロセス、商品形態が定型的・画一的である等) から、OECD の PE 定義は保険業には適切ではないとの共通認識を有している。開発途上国は、保険料が支払われている場合には、通常の代理人 PE の要件に関わらず、保険事業の利益に対し課税できることが望ましいと考えており、契約締結権を有さなくとも、従属代理人が PE を構成する可能性がある。これは、保険料の徴収又はリスクの引受を行なう者 (従業員又は代理人) が、当該リスクの所在国に存在しているという前提に基づく。

さらに、保険代理人の従属・独立の区別の困難性から、独立代理人も PE に含めるべきとの意見がある一方、保険商品の販売も有形商品の販売と同様に扱うべき (独立代理人の場合は PE なし) との主張もある。結論として、専門家グループは、「PE ルールは独立の保険業代理人にまで拡大されるべきではない。拡大する場合は二国間の交渉によるべきである」と合意している。

## 4. オフショア天然資源開発活動に係る PE

### (1) 事業活動の特殊性

沿岸国は、領海外<sup>(24)</sup>の大陸棚<sup>(25)</sup>に対し、天然資源の探査及び開拓に係る国家主権を有する<sup>(26)</sup>。天然資源には、海底及び底土中の鉱物資源が含まれ、「国家主権」には課税権が含まれる<sup>(27)</sup>。天然資源の採取場所自体は PE の定義に含まれている (OECD・国連モデルとも 5 条(2)項(f)) が、天然資源の採取に積極的な国々は、建設 PE ルールを含む通常の PE 規定では深海で行なわれる特殊な探査・開発活動 (オフショア活動) の実情を適切に反映できないと考え、租税条約に特別の規定 (認定基準が低く、範囲の広い PE 規定) を置いている。

### (2) 条約上の規定

英国-ノルウェー条約を例にとると、5 条の伝統的 PE の他、23 条以下にオフショア活動に関する規定が置かれている。23 条(1)項は「本条の規定は本条約の他の規定に関わらず適用される」、23 条(2)項は「オフショア活動とは、一方の締約国の沖合において、海底、その底土及び天然資源の探査・開拓に関連して遂行される活動をいう」と規定し、適用範囲を定義している。さらに 23 条(3)項では、「他方の締約国内でオフショア活動を行う一方の締約国の企業は、本条の(5)項及び(6)項を条件として、当該他の締約国内に存在する PE を通じて事業を行なうものとする」と PE を認定し、23 条(4)項はこれに対応して、個人の専門的サービスの提供 (自由職業所得) に係る固定的施設 (fixed base) の認定を規定している。

### (3) PE に該当する活動

PE を構成するオフショア活動は、固定又は浮動の各種船舶や海底油田掘削場 (ships, vessels, platforms—fixed or floating) により行なわれる広範な作業、すなわち地震波探査 (seismic survey)、試掘 (exploration drilling)、海中のパイプラインと掘削設備の

建設 (field (subsea) construction)、海上での生産・貯蔵・出荷設備 (floating production storage and offloading unit: FPSO)、陸地への輸送 (transportation) などに及ぶ。海域によっては水深が非常に深く、油田は全て、遠隔操作の海中設備により開拓される。また、これに伴う各種専門的サービスが、現地で各種企業に分担・下請される。23 条(5)項には認定の閾値が設定されており、本条(3)項及び(4)項の規定は、オフショア活動が連続する 12 ヶ月の間に合計 30 日を越えない場合は適用されないとしている。

#### (4) 国際運輸業課税との関連

23 条(6)項では、基本的に必需品や人員の輸送を目的としている構造の船舶又は航空機の、その目的に従った操業により生じる利益は、国際運輸業 (OECD・国連モデル条約とも 8 条) と同様の課税が行なわれる旨を定める。陸上ターミナルへの船舶による石油や天然ガスの輸送についても同様に、国際運輸業に係る規定が適用される。

### 5. 代替的 PE に係る米国の観点

#### (1) サービス PE 以外の代替的 PE の概観

大規模な設備等を一定期間、一方の締約国内に、貸与その他の目的で保有する場合の大規模設備 PE (Substantial Equipment PE) の条約例がある。この趣旨は、損金算入可能な資産使用料等を国外に支払うことによる米国課税ベースの浸食の防止であり、課税根拠として有形資産の国内での存在に着目する<sup>(28)</sup>。保険業 PE については、事業を広く行なう者の存在、付保されるリスクの存在、保険料支払の源泉地などを根拠として、いくつかの条約に規定を置く。米国で保険業 PE が認定され、保険契約から生じるネット利益に課税される場合、米国消費税 (US excise tax) は免除されるが、販売員は条約の給与所得条項の保護は受けられない。また、オフショア PE についても、いくつかの締結例がある。

#### (2) サービス PE 規定

サービス PE については、人員の実質的・物理的な存在、損金算入可能な報酬の支払による米国課税ベースの浸食防止を根拠として、開発途上国から要請がある場合に締結している。帰属利得は純利益ベースで課税され、役務提供者への報酬 (損金) は PE に配賦可能である。従って、給与所得者に係る条約上の保護は適用されない。

#### (3) 米加条約へのサービス PE 規定の導入

2007 年 9 月 21 日に署名された第 5 次プロトコルにより、米国-カナダ租税条約にサービス PE 規定が導入され、2010.1.1 以降開始年度から適用となる。同条約 5 条(9)項は OECD コメントリにほぼ準じており、(a)単一人テスト (single individual test : 滞在日数と、そこから生じる収入の総収入に対する割合を要件とする) 又は (b)プロジェクト単位テスト (project-based test : 連続する 12 ヶ月中 183 日以上継続して一定の事業に対する役務が提供される) を満たす場合に PE を構成する。同時期に締結した対ブルガリア条約にも同様の規定を置く。

プロジェクト単位テストにおける日数カウントは、個人テスト (ある個人が現地に滞在する全ての日数) と異なり、1 人又は複数の個人が、プロジェクト又は関連プロジェクトにおいてサービスを提供した日数の合計とされる。各プロジェクトは、商業的及び地理的な統合性を有する場合に関連するとされる。役務提供者には従業員その他、そのために雇った者やコンサルタントなども含む。期間の閾値の回避行為 (関連会社への活動の分散化等) を防止するための規定は文言上は含まれていないが、判例法上の租税回避防止準則が適用されることになる (OECD のパラ 42.43、42.45 参照)。自社のためのサービスは対象とならない<sup>(29)</sup>。サービスは利用又は消費された場所ではなく、実行された場所を基準とし<sup>(30)</sup>、源泉地国外で実行されたサービスは対象外と

なる。帰属利得の計算上、経費は適正に配賦される。従って、国外にある有償性の無形資産等がサービス提供のために使用される場合、対価の損金算入を通じて PE 帰属利得が減少する。また、補助的・準備的活動の除外も適用になる<sup>(31)</sup>。

#### (4) サービス PE に係る実務上の問題点

役務提供者のプロジェクト従事及び移動状況の追跡と記録が容易ではないことから、対象となる役務提供の把握の困難性が指摘されている。また、手続的な面からの問題点として、源泉徴収、推定課税、税金の還付、報告義務、納税者番号の付与、課税の遡及問題（控除の否認）などがあげられている。

なお、知的財産又は営業権の所在地（経済的所有権）が、その使用者（役務提供者）が存在する場所ではなく、その創出・維持のリスクを負う者の所在地（又は法的所有権の所在地）とされることが前提となる限りは、この使用対価を配賦することにより、サービス PE の帰属利得はそれほど多額にはならないのではないと思われる。

### Ⅲ. 我が国の PE（特に代替的 PE）規定

以上、IFA 総会における PE 認定を巡る議論の概要を紹介した。

ここで、参考のため、議論の中で取り上げられた各種 PE（特に代替的 PE）について、我が国における具体的な規定・条約例を整理・比較し、現状を概観してみたい。

#### 1. 我が国の伝統的 PE 規定

法人税法 141 条は外国法人を 4 つの態様に区分し、各種 PE の定義と課税標準を定めている。このうち、一号から三号がそれぞれ固定的 PE、建設 PE（作業の指揮監督の役務提供を含む）、代理人 PE を定め、四号が PE のない外国法人である。国内法は、PE 課税の原則として総合主義を採用しており、我が国

の現行租税条約の全てが採用している帰属主義とは範囲が異なる<sup>(32)</sup>。国内法の PE 定義は、概ね OECD モデルと同様の標準的な内容となっているが、代理人 PE については常習代理人の他に在庫保有代理人及び注文取得代理人を定めており、さらに代理人 PE に従属性の要件がなく<sup>(33)</sup>、やや範囲が広いものであった。しかし、平成 20 年の改正で代理人 PE から独立代理人が除かれることになり<sup>(34)</sup>、条約との差が縮小した。

我が国租税条約においても、伝統的 PE は概ね OECD モデル条約に準じているが、一部の条約には建設 PE の期間閾値の短縮、在庫保有代理人や注文取得代理人を定める規定などが置かれている。

#### 2. 我が国租税条約上の代替的 PE 規定

上記のとおり、我が国条約は OECD モデルに準じているものの、例外的ながら、以下のとおり開発途上国や資源保有国との間で、代替的 PE 規定が置かれる条約がある。

##### (1) 大規模設備 PE 規定

平成 20 年に全面改訂されたオーストラリア条約の 5 条(2)項(g)では、固定的 PE の例示として「農業、牧畜業又は林業の用に供されている財産 (property)」が規定され、また 5 条(4)項(c)は大規模設備の運用 (operation of substantial equipment) で 183 日を越えるものは、PE を通じて行なう活動とされる、と規定する<sup>(35)</sup>。さらに 5 条(4)項(b)では、PE を通じて行なうものとされる天然資源の探査・開発活動に、「12 ヶ月の間に 90 日を越える大規模設備の運用」が含まれる。また、天然資源の探査活動に限って、アメリカ条約 5 条 3 項（探査用設備が 12 ヶ月を超える期間存続する場合）、インド条約 5 条 2 項(j)（探査用設備の 6 ヶ月間以上の使用）が探査用設備を PE と認定する規定を置いている。

##### (2) 保険業 PE 規定

インドネシア条約 5 条 7 項、ベトナム条約

5条7項、フィリピン条約5条(9)項及びメキシコ条約5条6項に、保険業PE規定が置かれており、いずれの規定も、国連モデル条約5条6項に準じた、ほぼ同一の内容となっている。

保険業を営む一方の締約国の企業が、使用人又は代表者(representative)、ないしは独立の地位を有する代理人を除く者を通じて、他方の締約国内で保険料をする場合、又は他方の締約国内で生じる危険に係る保険を引き受ける場合(いずれの場合も再保険を除く)には、企業は他方の締約国内にPEを有するものとされる。

### (3) オフショアPE規定等

ノルウェイ条約21条に完全な形式のオフショアPE規定が置かれており、条約の他の規定に関わらず、継続する12ヶ月間に30日を越えて、締約国の沖合で天然資源の探査又は開発活動を行う場合は、PEを通じて事業を行なうものとされる。ベトナム条約では、議定書1において、海底資源の探査活動がいずれかの12ヶ月間に30日を越えて行なわれる場合は、PEを通じた事業に該当することが了解されている。

また、オフショアに限定しない場合、天然資源の探査活動につき、オーストラリア条約5条(4)項(b)は、締約国内での90日を越える探査・開発活動をPEを通じた活動とし、アメリカ条約5条3項では探査活動が12ヶ月を超える場合に、使用される設備、掘削機、掘削船がPEを構成し、インド条約5条2項(j)では探査のための6ヶ月を超える設備の使用がPEに含まれる(上記(1)参照)。さらにインド条約5条5項では、石油の探査、開発又は採取に関連して6ヶ月を超える期間、国内で役務又は施設を提供する場合を、PEを通じて事業を行なうものとしている。

なお、オランダ(議定書1)、スペイン(議定書1)、デンマーク(議定書)の各条約では、大陸棚での天然資源の「探査」又は「開発」

活動から生じる所得は、条約に従って課税されることが了解され、PE認定の可能性を残していると思われる。さらに、ニュー・ジラランド条約2条(1)項(m)(iii)の「移動的性質を有する事業(business ... is of a mobile nature: 期間閾値なし)」には、場所の移動を伴う探査・開発活動が含まれる可能性も否定できないと思われる。

### (4) サービスPE規定

「役務の提供(コンサルタントを含む)」を対象としたサービスPE規定がベトナム条約5条4項、タイ条約5条4項及びトルコ条約5条5項に、また「コンサルタント」を対象とした規定がインドネシア条約5条5項、中国条約5条5項及びフィリピン条約5条6項に置かれている。

いずれの条約も内容は概ね一致しており、一方の締約国の企業が他方の締約国内において、使用人その他の職員を通じて対象となる役務の提供を行なう場合には、当該活動が単一の事業又は複数の関連事業<sup>(36)</sup>について(for the same project or two or more connected projects)、12ヶ月の間に合計6ヶ月を越えて行なわれるときに限り、PEを有するものとされる。この内容は国連モデル条約5条3項(b)及びOECDコメンタリ(パラ42.23)の(b)型と趣旨を同じくするものである。相違点としては、ベトナム条約及びタイ条約は、役務を提供する個人から「独立の地位を有する代理人」を明示的には除いていない。また、インドネシア条約及びフィリピン条約は、建設工事等に関連する監督活動がPEに該当する場合をコンサルタント活動と同一の項に置いて、並列的に同じ要件で規定している。それ以外の条約では監督活動は別項(5条3項又は4項)で建設PEと併せて規定されており、コンサルタント活動等とは要件がやや異なっている<sup>(37)</sup>。

我が国にはOECDのパラ42.23の(a)型の条約例はなく、一人の個人の物理的な存在(滞

在) 期間よりも、役務提供活動が行われた期間が重視されている。

また、ノルウェイ条約 5 条 3 項<sup>(38)</sup>には、建設 PE の一部分として、建設等に係る監督活動と同列・同一の要件 (12 ヶ月を超える期間存続する場合) により、「コンサルタント活動」が PE を構成すると規定されている。

インド条約ではサービス PE 規定は置かれていないが、12 条に使用料と併せて「技術上の役務に対する料金」に対する源泉課税 (10%) が規定されている。この役務には経営的・技術的な性質の役務又はコンサルタントの役務が含まれ、対価の支払いに関して、PE 課税と相互補完的な関係に立っているとされる (第 II 章 2.(6)参照)。

### (5) 芸能人 PE 規定

一方の締約国の企業が、他方の締約国内で芸能人・運動家等の役務を提供する事業を行なう場合に、役務提供地に PE を有するものとされる「芸能人 PE」は、IFA の議論では取り上げられなかったが、我が国の条約例ではアイルランド条約 5 条 4 項、デンマーク条約 5 条 3 項(b)、フィジー条約 (1962 年の日英・原条約) 2 条(1)項(i)(iv)(bb)、ブラジル条約 4 条(7)項に置かれている<sup>(39)</sup>。

一般的に、芸能人等が個人的活動によって取得する所得に対しては、短期間・高額などの活動の特殊性から、当該活動が行われた国に課税権が認められている (OECD モデル条約 17 条 1 項)。また、企業が事業として芸能人の役務提供を行なう場合にも企業の利得に対する源泉地国課税が認められており (同 2 項)、源泉地国の課税権が担保されている。芸能人 PE は、後者の利得をネット課税するための技術的な方策のひとつ<sup>(40)</sup>ということになるが、内容的にはサービス PE との大きな類似性が認められる。

## 3. PE 認定に係る実務

我が国では、PE 認定を巡る訴訟<sup>(41)</sup>はほと

んど例がない。そもそも PE 認定における争いは、理論面よりも事実認定の問題が先行することが多いと思われる。マスコミ報道などから、PE 認定を巡る具体的な課税事例の存在は想定されるが、その多くは、固定的 PE については事業を行う一定の場所の存否認定、代理人 PE については代理人の実質的な契約締結権限の存在や独立性・従属性の判定などに係る、事実認定を巡る問題と考えられる。しかし、近年の事業再編の流れの中で、外国資本や投資ファンドによる我が国企業や事業の買収、事業再生などに伴う外国法人の PE 認定や、コミッション契約を含む代理人 PE の認定問題などは潜在性が高いと思われるため、注意する必要がある。

建設 PE に関しては、日本国内で建設業を行なう者は、建設業法に基づく国土交通大臣又は知事の認可が必要であり、認可には物理的な営業所 (固定的 PE の要件を満たすと考えられる) の存在が前提となるため、外国法人が固定的 PE なしに国内で建設工事を行なうことは、元請であれ下請であれ、基本的には生じにくい。1980 年代後半以降、我が国建設市場への外資参入に係る環境整備が進められてきたが、業法上の認可を取得した外国企業 (支店及び子会社を含む) は近年 100 社弱<sup>(42)</sup>を推移しており、しかも多くは、認可された活動分野が建設一般を行なえる「一式」ではなく、小分類の特定工事分野に限定されるものとなっていて、建設工事の元請となれる外国法人の数は限られている。従って、建設 PE の認定事例は少ないものと思われる。

しかし、建設関連事業においても専門化・細分化が進み、特に付加価値の高い工事や専門的な建造物においては、付随する各種の役務提供 (デザイン、設計、コンサルティング、工事管理等<sup>(43)</sup>) 取引は増加するものと思われる。むしろ、今後は役務提供の観点からの注意が必要であろう。

#### IV. サービス PE に係る若干の考察

論題 I 及びセミナー A では、伝統的 PE 及び代替的 PE に係る認定上の問題が幅広く検討された。それぞれの PE に論点は尽きないが<sup>(44)</sup>、代替的 PE の中でも中心的に取り扱われていたサービス PE の意義に焦点を当てて、以下若干の検討を行う。

##### 1. PE の分類とサービス PE の位置付け

OECD の 5 条コメントを材料に、各種の PE の性格を簡単に整理すると、次のようになる。

PE の原点である固定的 PE の認定は、物理的存在である「事業を行なう一定の場所」を要件とする (パラ 2)。我が国制度上は、固定的 PE の存続期間に係る閾値は明示的に設定されていないが、コメントは 6 ヶ月という例をあげている (パラ 6)。この延長線上に、施設が可動性を有していても規模や事業上の重要性を重視する大規模設備 PE (パラ 8)、事業活動の特殊性から期間を短めに、場所の概念を広めに設定し、設備の存在や活動内容を重視するオフショア PE (パラ 15)、認定要件に明確な期間的閾値を設ける建設 PE (パラ 16)、そして期間や場所の閾値を取り払い、活動内容だけにフォーカスするやや技術的な芸能人 PE などが存在する。

なお、建設 PE の対象とされる工事監督等の役務提供 (パラ 17) については、役務提供地である建設現場という「場所」の明確な存在が前提となっているものの、サービス PE との類似性も高い<sup>(45)</sup>。

一方、物理的存在という要件の代替的なテスト (パラ 35) として、他人の行為ながら、相手国での事業活動に企業を一定程度以上関与させ、経済活動に参画・拘束する「契約締結権限」を有する従属代理人か否かで判定する代理人 PE がある。この延長線上には、その事業や契約の形態から契約締結権限の要件

を大きく緩め、事業活動の源泉地性 (対価の徴収や引受リスクの所在地) を重視した保険業 PE (パラ 39) が存在する。

このような中で、サービス PE (パラ 42.11 ~ 42.48) は代理人 PE と同様に、PE 認定に係る追加的基準 (supplementary basis : パラ 42.35) とされている。物理的存在をベースにする本家の系譜からは外れるようにも見えるが、かといって代理人 PE との共通点は多くはない。サービス PE は本人自身の事業活動そのものであり、概念的には建設現場・大規模設備・オフショア活動などを PE 認定する根拠に近いと思われる。しかし、これらの PE と決定的に異なるのは、サービス PE が「人の存在」又は「役務提供行為の実行」<sup>(46)</sup>を、固定的 PE の大前提である「場所」と同等に扱っているという点である。これは、伝統的 PE の認定に係る各種の要件を緩和するという他の代替的 PE のスタイル (固定的 PE の派生形) とは異なると思われる。むしろ、本体概念からの派生ではなく、本体 (固定的 PE) 自身の定義の修正といえるのではないか<sup>(47)</sup>。

##### 2. 米加条約の影響

論題 I の事例 1 (Dudney 事件) は、伝統的な固定的 PE とサービス PE の境界線上に位置するものであった。Brian Arnold 氏は、Dudney 事件の結果が、米加条約におけるサービス PE 規定導入 (第 II 章 5.(3)参照) の引き金となったのは明らかであるとする<sup>(48)</sup>。米国はもともと、サービス PE 規定を OECD モデル条約のコメントに挿入することに反対であり、同規定は米国の条約ポリシーでもない。米国財務省幹部によれば、「同規定は条約改定における利益バランスの交渉の中での譲歩であり、同規定の拡大には依然として消極的<sup>(49)</sup>」である。

従来、サービス PE 規定は開発途上国との条約に限り、相手側からの要請がある場合に



挿入される条項であった。その意味では、米国もカナダもサービス PE 規定を含む条約を締結しているが、先進国同士の条約としては異例のことである。OECD コメントリに代替的なサービス PE 規定が挿入されたことに加え、その内容に準じた規定が米加条約に導入されたことは、途上国との条約のみならず、先進国間条約での同規定の採用実績として大きな意味を持ち、サービス PE の条約導入が促進される可能性もあろう。Arnold 氏は、コメントリへの導入に反対していた米国が、それに準じた条約を締結したことを *ironic* と呼んでいる<sup>60)</sup>。しかし少なくとも、サービス PE 規定について、先進国同士であっても需要が生じ得るという事実が示されたことには違いない。

### 3. サービス PE 規定に対する批判

OECD モデル条約コメントリへのサービス PE 規定の導入ドラフトは 2006 年 12 月に公表されたが、これに対し、論題 I のパネリストである Carol A. Dunahoo 氏は、2007 年 2 月（コメント期間中）に提出した意見書<sup>61)</sup>で、導入反対を強く訴えている。主な反対理由は、規定内容や解釈に対するものではなく、このようなオプションを挿入することはモデル条約の存在意義に反するというものである。すなわち、OECD の役割は国際的な租税政策上の問題に係る世界標準の設定である。代替的規定を許容しすぎることは世界的コンセンサスの形成に逆行し、国際課税の混乱を招くだろう。モデル条約の内容に同意しない国に対しては、所見や留保という形で十分な意思表示の仕組が整っている。さらに、サービス PE 規定導入の根拠が薄弱であり、単に一部の源泉地国に、PE なしの役務提供に対する課税権拡大のメカニズムを提供するだけのものに過ぎない、と主張する。

氏の意見は、コンセンサス・ビルダーとしての OECD とモデル条約の伝統的な役割を

強調したものである。多すぎるメニューは、統一的な世界標準の形成とは相容れない<sup>62)</sup>。確かに、代理人 PE の拡大的な代替規定である保険業 PE に関しては、コメントリは規定の例を紹介しながらも、モデル条約に含めることが望ましいとは思わないと述べ、コメントリへの具体的な代替条文の挿入も控えている（パラ 39）。一方、途上国の立場を重視する国連モデルでは、サービス PE も保険業 PE も条約本文に採用されており、OECD モデルがあえて追認する必要性は薄いとも考えられる。OECD モデル条約の在り方の観点からの、説得力ある反論と思われる。

なお、薄弱と指摘された根拠としては、国連モデルのコメントリは「支払額の多さ」、OECD コメントリは「固定的な事業の場所を必要とせずに、相当水準の事業が可能なサービス事業の存在」をあげている。国連の方がより直截的・現実的で、OECD はやや理念的である。セミナー A における「米国の観点」の議論では、役務提供収入に経費配賦が可能な無形資産が役務提供地外で所有されている場合には、サービス PE に係る課税額はそれほど大きくならないのではないかという見解が述べられていたが、国連モデル条約の根拠（途上国側からの支払いが多額であること）との対比で興味深い。

### 4. サービス PE の将来性

上記 Arnold 氏及び Dunahoo 氏の見解は、視点は異なるものの、いずれもサービス PE にあまり好意的ではない。サービス PE という概念は、発展性のないあだ花なのであろうか。

#### (1) 先進国における需要の可能性

「事業を行なう一定の場所」という定義の厳格な維持は、情報通信技術の進化、経済取引の変化、事業の複雑化などの中で、伝統的 PE を硬直的で時代遅れのものにする。しかし、同時にこの硬直性は予測可能性と執行安

定性を保障し、安定した国際課税の拠り所となるであろう。伝統的 PE の限界と効用である。

硬直性にチャレンジする代替的 PE の多くは、条約締結国の個別事情（資源保有、開発途上等）を背景に、自国産業や源泉地国課税権の保護・拡大を図る。しかし、先に分類したように、サービス PE は他の代替的 PE とやや異なり、伝統的な固定的 PE 概念自体を定義し直す性格のものと思われる。現状では途上国からの要請が強いかもしれないが、性格的には各国の個別事情から生じる例外的な要請に止まるものではなく、役務提供に係る事業所得を関係国間で適正に配分するための、一定の普遍性のある要請ではなかろうか。自国では賄い切れない種類のサービスを輸入する場合に、そこから生じる所得を源泉地国と居住地国で配分しようとすれば程度の差こそあれ、どこの国でもこのようなルールの需要が生じ得るものではないかと思われる。この点では、代理人 PE との類似性が認められる。

途上国におけるサービス PE の需要を喚起したのは、高度な専門性と付加価値を有する人的役務という、物理的な場所の概念では課税権の適正配分を律しにくい事業分野を高度に成長させた先進国である。これらはまさに、これからの先進国の最大の商品の 1 つではないか。コンサルタントを代表例とするサービス PE の対象となる役務の範囲やその対価は、今後さらに広く大きくなるに違いない。その結果、その源泉地国となるのは途上国ばかりではなく、多くの先進国にとっても他人事ではなくなるであろう。米加条約は、その一つの現われと見ることができのかもしれない。

## (2) サーバ PE とサービス PE

従来の概念では律しにくいという点では、電子商取引におけるサーバの PE 認定問題との類似性も認められる。OECD は、多角的な検討を経て、最終的にはサーバを無形物であるウェブサイトと切り離し、固定的 PE 概念

の枠内で整理することで、原則的に PE を構成するとした（パラ 42.1～42.10）。しかし、サーバ PE に帰属する利得は、重要な人的機能が伴わない限り少額に止まると見込まれる<sup>(53)</sup>という点が、サーバの PE 認定の実効性を大きく削減している。サーバ課税に関するこのような整理方法の評価は別としても、サーバの PE 課税を巡る問題については、これを単なる途上国の歳入確保の主張に過ぎないと見る向きは少ないであろう<sup>(54)</sup>。それはサービス PE と同様、どのような国との間にでも生じ得る問題と思われる。

物理的存在として認められても人的機能（帰属利得）が伴わないサーバ PE と、物理的存在は認められないが人的機能（帰属利得）の存在が明らかなサービス PE の問題は、対極の位置関係にあるように見える。しかし両者は共に、認定と帰属利得計算におけるそれぞれの重要概念の乖離から生じるもので、伝統的な PE 課税体系の中にそのような乖離をもたらした、新しい技術や取引形態の進化の申し子なのである。

## (2) 実務面からの懸念

サービス PE の考え方は、課税権配分の入り口として、役務提供行為＝人が果たす機能の質や量を重視する。納税者の果たす機能は、昨今の国際課税全般において最重要視されており、AOA による PE 帰属利得の算定上も、人的機能が最大の要素とされる。そうであれば、PE の認定場面においても、一定の整合性が図られる必要はないであろうか。新たな国際標準となるであろう人的機能重視の帰属利得計算と、物理的な存在に基づく PE 認定との狭間で、国家間の課税権配分の歪みがかえって拡大するようなことになってはいけない。

ただし、「機能」を課税上の基準として使うことへの闇雲な信頼と依存には、実務的には大きな懸念が残る。制度の理念は理念として、実際に人の動きと機能を中心とした認定や所

得計算手法の予見可能性と執行安定性は、どこまで保障できるであろうか。セミナーAの「米国の対応」で述べられた実務上の問題(第II章5.(4)参照)は、概念や解釈の応酬が多かった議論の中で、現実感が際立っていた<sup>(55)</sup>。手に入れる課税権と、納税者のコンプライアンスや執行のコストとの比較検討が不可欠である。

高付加価値の役務提供に係る国際課税は、将来的にいっそう重要になると思われる。これをPEという枠に組み込まず、他の課税方法を探るといふ選択肢も在り得よう。今少し検討を重ねていきたいが、サービスPEが、将来に向かっての標準的なPE認定範囲の在り方に、一石を投ずるものであることは確かであると考えられる。

- 
- (1) もう1つのメインテーマは「国際課税における外国為替の問題」であり、論題IIとセミナーC(特にCFC税制の下で生じる為替差損益の取り扱い)に分けて議論された。
- (2) むしろ報告書では、AOAの考え方はPE認定要件に影響を及ぼさない、という姿勢が繰り返し強調されている。Report on the attribution of profits to permanent establishments (OECD, 17 July, 2008), Preface, para9.
- (3) ジェネラル・レポーターであるOECD租税政策・行政センター(Center for Tax Policy and Administration)のJacques Sasseville氏による。モデル条約本文の改正ではなく、コメントリの明確化に焦点を当てた数年間のプロジェクトとなる予定で、論点としては事業の場所、それが企業の自由になることの解釈、サブコントラクターの活動と本人の事業との関係、コミッション契約の取り扱いなどがあげられた。これらは、論題Iにおける主要なテーマと一致している。
- (4) PEの歴史的発展については、占部裕典「租税条約における「恒久的施設」概念の機能と限界」総合税制研究No.1、21頁(納税協会連合会、1992)及び吉村典久「国際租税法における恒久的施設概念(P.E.)に関する若干の考察」ジュリストNo.1075、47頁(1995)に詳しい研究がある。

- 
- (5) OECD コメントリの「OECDモデル条約に対する非加盟国の立場」第5条パラ25。
- (6) Her Majesty The Queen vs. William A. Dudley, [2000] 3 F.C.D 22.
- (7) 争点は米加条約14条に規定する“fixed base”の認定であるが、“permanent establishment”と同義として検討する。
- (8) 判決文パラ19。これらが全てのケースに適用できる網羅的な項目というわけではないが、本件における十分な判断項目であるとしている。
- (9) Mats Johansson v. Stavanger Municipality (1989)及びCreole Production Services Inc. v. Stavanger Municipality(1981)。いずれもオフショアの海底油田掘削場が納税者のPEと認定されたケースで、前者はノルウェー-スウェーデン条約、後者はノルウェー-米国条約が対象である。
- (10) S.F.W.I. v. Belgium. (Belgian Court of Appeal, noted in Revue Generale de Fiscalite, No. 10, October 1992 at 271).
- (11) 装置のキーを回せば稼働を始められる状態で引き渡すことを約した、設備一括請負契約。請負側の責任範囲が広がる。
- (12) 5条(3)項は「建築工事現場又は建設若しくは据付の工事については」としているが、パラ17は「建設現場での設計や監督業務(on-site planning and supervision)は5条(3)項がカバーする範囲内である」とし、建設全体と監督業務とが区分される場合を定めている。
- (13) OECD コメントリの「OECDモデル租税条約に対する非加盟国の立場」5条パラ31。
- (14) 前掲注(2)、Part I, para263-283。AOAは、従属代理人PEの帰属利得の計算上、従属代理人PEと従属代理人企業とを明確に区分すべきとする立場を取る。このtwo-taxpayer approachの下では、代理人PEが従属代理人企業に支払う報酬(PEの所得計算上は損金算入)が独立企業間価格であっても、なおPEに帰属する利益が残る。これに対し、single taxpayer approachによれば、従属代理人企業に支払われる報酬が独立企業原則に則っていれば、それ以上追加的にPEに帰属する利得はない。
- (15) Conseil d'Etat, June 20, 2003, No.224407. Int. Tax Law Reports 2003, Part6, p.1001.
- (16) Discussion Draft on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring (OECD,

Sept. 9, 2008)等を参照。

- (17) Ministry of Finance vs. Philip Morris Germany GmbH, Italian Supreme Court, 2002.3.7, decisions 3367, 3368.
- (18) Administrative Appeal Court of Paris, July 2, 2007, No.052361.
- (19) 「独立した個人のサービス」を含む条約例として、英-南ア、英-比、加-墨条約等がある。
- (20) そもそも、AOA の考え方からは、準備的・補助的機能の PE を除外すること自体も見直されるべきであろうと思われる。
- (21) 例外的に、広い FTS とサービス PE 規定を有する条約もある（対ノルウェー、アイスランド、クウェート条約）。
- (22) Morgan Stanley & Co. (2007) 292 ITR 416 (SC). なお、single taxpayer approach については前掲注(14)参照。
- (23) 「OECD モデル租税条約に対する非加盟国の立場」5条パラ 35～41 参照。
- (24) 12 海里的範囲内（海洋法に関する国際連合条約第 3 条）。
- (25) 原則として 200 海里（海洋法に関する国際連合条約第 76 条）。
- (26) 海洋法に関する国際連合条約第 77 条。
- (27) オデコ大陸棚事件・東京高判昭 59・3・14 訟月 30 卷 8 号 1472 頁参照。
- (28) 5 条コメントリのパラ 8 によれば、事業を行なう一定の場所を保有せずに、施設、ICS (industrial, commercial or scientific) 設備、建物、無形資産などを他方の締約国の企業に賃貸するような場合、単なるリースであれば PE を構成しないが、当該設備を利用した作業についての意思決定に参加したり、貸手の責任で設備を操作・運用したりするなど、より広い責任を負う場合は、事業としての活動を構成する。このような場合に、恒久性の基準が充足されれば、PE が存在するとみなされることになる。
- (29) 米加条約のテクニカル・エクストラネーションによる。なお、OECD コメントリのパラ 43.30 も同旨である。
- (30) OECD コメントリのパラ 42.31 も同旨である。
- (31) PE に含まれない準備的・補助的活動を例示する米加条約 5 条(6)項の冒頭には、「(サービス PE を定める) 5 条(9)項に関わらず」の文言が追加になっている。
- (32) 今後は、OECD モデル条約への AOA の採用を受けて、国内法への帰属主義の導入可能性が検討されることになろう。
- (33) 注文取得代理人についてのみ、「専ら又は主として一の外国法人のために」という経済的な従属性と見ることもできる要件が付されていた（法人税法施行令 186 条三号）。
- (34) 法人税法施行令第 186 条本文に規定が挿入された。
- (35) なお、同条約の議定書 5 では、(a)設備の提供のみを目的とする賃貸借契約に基づく賃貸は運用とはされないこと、及び(b)設備が大規模であるか否かの決定に当たっては、設備の寸法、数量若しくは価値又は所得を生ずる活動における当該設備の役割が要因として関連することが了解されている。
- (36) 日-ベトナム条約の日本語版で「事業」と記されている文言は、他の条約では「工事」となっている。しかし、等しく正文とされる各条約の英語版では、すべて「project」である。
- (37) 役務提供の期間閾値が「連続する 12 ヶ月のうちに合計 6 ヶ月を越える場合」であるのに対し、建設に係る監督活動は「6 ヶ月を超える期間継続する場合（タイは 3 ヶ月）」である。
- (38) ノルウェー条約に限っては、サービス PE 規定を置く他の条約の規定ぶりと異なり、英文版条文（正文）の文言から、コンサルタント活動は建設、組立、据付工事等に係るものに限定されると解釈される。
- (39) 既に終了している旧イギリス条約、旧フランス条約、旧オーストラリア条約等にも規定があり、また、我が国以外にも、早い時期の条約でこれを置く例は多かったようである。
- (40) 本庄資『国際租税法〔四訂版〕』312 頁（大蔵財務協会、2005）参照。芸能人が支配する法人（ワンマン・カンパニー）等を使った租税回避への対抗措置のひとつとして、芸能人 PE を認定する方式があげられる。条約数からすれば現在はむしろ例外的であり、OECD モデル 17 条に準じた規定を置き、国内法に基づく課税を行なう方式が一般的である。我が国国内法では、外国法人が行なう人的役務提供事業（法人税法 138 条二号、同施行令 179 条）は、PE がなくても総合課税の対象となる（法人税法 141 条四号ロ）。
- (41) オランダ法人が行なった匿名組合契約に係る

課税事件で、課税庁側はオランダ法人も事業に参加していると認定し、その PE の存在を争点の 1 つとして第 1 審・控訴審で争った。しかし、匿名組合の利益分配金は日蘭条約上のその他所得に該当し、日本に課税権はないとして排斥され、最高裁は課税庁の上告を棄却したため、PE 認定問題は正面からは取り上げられなかった。東京地判平 17・9・30 判時 1985 号 40 頁、東京高判平 19・6・28 判時 1985 号 23 頁（控訴審）。

(42) 『建設業ハンドブック 2009』34 頁（日本建設業団体連合会、2009）。

(43) なお、設計など、工事に関連する役務の提供については、建設業法とは別に建築士法に基づく登録申請（営業所の要件あり）が必要となる場合がある。

(44) PE の範囲に係る最近の問題点の整理として、本庄資編著『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）第 4 章第 5 節「恒久的施設の範囲」（青山慶二執筆）参照。

(45) 前述のとおり、我が国の条約例（インドネシア、フィリピン）でも、一般的なコンサルタントの役務提供と建設工事に係る監督活動が、一つの項に並列的に置かれているものがある。

(46) パラ 42.23 の代替条文案によれば「人の存在」は同パラの(a)型、「役務提供行為の実行」は(b)型に該当する。我が国の条約例は全て(b)型（国連モデル条約と同型）になる。

(47) パラ 42.24 は、サービス PE を「PE の定義を拡張するもの(constitutes an extension of the PE definition)」としているが、PE の種類を増やして PE の世界を拡張するというより、固定的 PE 自体の定義（PE のオリジナルの定義）を拡張するもののように思われる。

(48) Brian J. Arnold, “The new services PE rule in the Canada-U.S. Treaty Protocol”, 51 Tax Notes International p.189 (July 14, 2008).

(49) Michael Mundaca 氏（U.S. Department of Treasury deputy assistant secretary for tax policy）の発言による（“Treasury Official Touts PE Rule in Canada-U.S. Treaty”, 49 Tax Notes International p.345, Jan. 28, 2008）。

(50) Arnold, *supra* note (43) p.200. Arnold 氏の論文は 2008 年のコメントリ改正（サービス PE 規定の挿入）公表前のものであり、氏は米国のサービス PE 採用の決定がコメントリ改正の公表に

先行する状況下で、コメントリに案と異なる内容の規定が挿入されでもしたら厄介なことになるだろうと懸念している。

(51) 意見書は冒頭で、会計事務所が大規模多国籍企業に代わって意見を述べるものであるとしている。Baker & McKenzie(Carol A. Dunahoo), “Multinationals ask OECD to withdraw services proposal” 45 Tax Notes International (Feb. 26, 2007) p.769

(52) 意見書は、OECD モデル 18 条（退職年金）のコメントリに 4 種類もの代替規定が認められている例を指摘している。

(53) 前掲注(2)、Part I, para95.

(54) PE の根本的な概念に深く関わる問題であるからこそ、2000 年の前後にかけて、PF の歴史にまで遡った多くの研究や議論が行なわれたのであろうと思われる。

(55) 実務上の問題については、OECD コメントリ（パラ 42.12）でも述べられている。