

恒久的施設の範囲に関する考察

—AOA の導入と人的役務に係る PE 認定—

伴 忠彦

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

I. 問題の所在

恒久的施設（permanent establishment：PE）の概念は、国際的な事業活動から生じる利得に係る、企業の本店所在地国（居住地国）と PE 所在地国（源泉地国）との課税権配分ルールとして確立した。PE 課税は、①PE の認定と、②そこに帰属する事業利得の算定の 2 段階を踏む。企業の外国での事業から利得が生じて、PE が認定されない限り当該外国に課税権はなく、また認定されても、事業利得のうち PE に帰属する部分だけが源泉地国に配分される課税権となる（PE なければ課税なし）。

技術の進歩や事業形態の多様化等により PE 課税が複雑化する中、OECD は、帰属利得の算定方法（上記②）に係る各国の解釈の相違から、排除しきれない国際的な二重課税や課税の空白が生じることを防止するため、算定方法に係る国際標準（OECD 承認アプローチ、Authorized OECD Approach：AOA）の策定を提唱した。その後 10 年以上の作業を経て、本年 9 月に、新しい 7 条に AOA を反映させる形で、モデル条約への導入が実現した。今後は我が国租税条約にも導入が見込まれるが、その際には国内法や執行の大幅な改正・見直しも必要となろう。本研究はその一環として、AOA が導入された場合に、現行の PE 認定要件（上記①）との関係で生じ得る課税上の弊害を想定し、その対処策を検討するものである。

課税上の弊害とは、事業拠点を有さないで遂行される事業、特に人的役務提供事業における PE 課税の不均衡の発生と、それによる PE 課税制度の信頼性の低下である。対処策としては、人的役務に係る PE 認定要件の再考（適正な解釈の検討又はサービス PE 規定の導入等）を中心に検討する。

II. 研究の概要

1 PE 認定と AOA の重要概念の不整合：「物理的拠点」vs. 「重要な人的機能」

他の国に「事業を行なう一定の場所」を有するまでは事業所得は課税されないという、PE 課税の入り口要件としての PE 認定は、「場所＝物理的拠点」を最重要概念とする。「PE なければ課税なし」という約束事は硬直的で、時代遅れになりつつあるとの指摘もあるが、この可視的で硬直的な概念は、予見可能性や執行安定性において優れている。

一方 AOA は、企業の一部である PE を別個の分離した企業と擬制し、本店間の内部取引にも精緻な独立企業原則を適用して、PE に帰属する経済的な想定利得を算定する。この過程における最も重要な概念は「重要な人的機能」であり、端的には、重要な人的機能が多く遂行されているほど利得も大きいということになる。

PE 認定と帰属利得計算（AOA）は、制度の両輪として一貫した理念の下に行なわれるべきであるが、両者の間には、外形重視と人的機能重視という大きな相違＝不整合が認められる。

2 不整合から生じる課税上の弊害：PE 課税の不均衡と制度の信頼性の低下

もともと、物理的拠点の存在を閾値とする PE 課税は、PE の有無によって課税がオール・オア・ナッシングとなる「断崖効果」を内在している。閾値を設定する以上、断崖効果の発生は必然であり、事業拠点の存在や規模と帰属利得の額に相関関係が保たれている限りは、許容範囲内であつたろう。しかし、技術の進歩や事業形態の多様化によって、拠点なしで遂行可能な事業の規模や範囲が拡大し、この相関関係は崩れてきている。一方、PE 認定と帰属利得計算の間の不整合は AOA の登場によって拡大し、これらは相俟って、断崖効果を大きく増幅する。すなわち、ある国で相当の人的機能が遂行され、AOA の考え方からは相当額の経済的な想定利得が算出され得る事業が行われていても、物理的拠点を欠くために PE が認定されず、

源泉地国で課税できない利得の規模が拡大していくという状況が想定されるのである（利得あれども PE なし）。重要な人的機能は、AOA が内部取引から生じる利得を算定するための考え方であるが、これは当然、利得が実現する外部取引にとっても最重要の考え方となるはずである。

さらに AOA は、帰属利得計算を、一般的には居住地国有利（PE ではなく本店側の帰属利得が従来より増加する）の方向で精緻化すると考えられ、その結果源泉地国では、PE 課税全体に係る税収がベースダウンする。そのような中で、さらに「利得あれども PE なし」という課税の不均衡が拡大することは、源泉地国の課税権を過度に制限し、国際的な課税権配分ルールとしての PE 課税自体の信頼性を低下させると考えられる。より精度の高い PE 課税を目的とした AOA の導入は、PE 認定との関係では、課税の不均衡を拡大するという残念な副産物をもたらしてしまう。

3 本研究の視点

「利得あれども PE なし」という課税上の弊害を是正するためには、PE 認定範囲の拡大という方向性が必要となるが、これは資本輸出国である我が国の立場からすれば両刃の剣であり、我が国企業の外国 PE の範囲が拡大することにより、居住地国としての我が国の税収の減少につながる可能性がある。本稿は、まずは資本の輸出国・輸入国という立場に関しては中立的な視点を出発点とし、AOA と PE 認定との関係から生じる PE 課税の不均衡の是正と、制度の信頼性の維持を目的とした対処策を検討することとしたい。そして、そこから得られた幾つかの選択肢に対し、我が国固有の立場からの課税上の得失と、実務的な実行可能性を考慮して、結論を探ることとしたい。

4 問題の焦点としての人的役務提供事業

コンサルタント、先端的技術や知的業務の提供・支援、専門的人材派遣など、高付加価値の人的役務を提供する事業は、「重要な人的機能」がその

まま事業の中心的行為として所得創出の源となり、しかも物理的拠点なしでも遂行可能な事業である。さらに、人的役務の提供は、生産と消費が同時に同一の場所で行われるという特色を有し、役務提供地の所得源泉性が極めて濃い。従って、認定と帰属利得計算の不整合問題が最も顕在化しやすく、「利得あれども PE なし」の発生が集中し、問題の焦点となる事業と考えられる。そこで本稿では、人的役務提供事業の適切な（生じる利得の大きさに見合った）課税体制の整備が、PE 課税の信頼性維持のために不可欠と考え、このための対処策を検討の中心に据える。また、この他にも、不整合問題が顕在化する部分として、「準備的・補助的活動」に係る取扱の是非の検討も必要となろう。

5 サービス PE の研究

人的役務提供事業を適切に PE 課税の対象とするためには、「サービス PE」の概念が大きな検討材料となる。PE には、伝統的な概念の他に、個別条約上に幾種類かの派生形（代替的 PE 定義）が認められる。これらは源泉地国（特に開発途上国や資源保有国等）が課税権確保のため、特定の事業や業態に限って PE の認定範囲を広く取るもので、伝統的な定義にチャレンジし、代替する PE 定義である。従って、第三国でそのまま採用できるものばかりとは限らないが、現実を反映した PE 概念修正案の集合体といえよう。

中でも「サービス PE」は、物理的拠点という束縛から離れ、役務提供者の外国における継続的な滞在や活動自体が PE を構成するとするもので、物理的拠点と人的機能をリンクさせる具体的な方法である。この規定は専ら途上国と先進国との間の条約に置かれてきたが、近年初めて先進国間（米加条約：2007 年署名、2010 年施行）にも導入された。これは、人的役務提供事業に係る看過できない PE 課税の不均衡が、先進国間であっても生じるものであり、それを是正する試みの一例と見ることができよう。

国連モデルに規定され、OECD モデルのコメントにも代替的 PE として導入されたサービス PE に対しては、先進国からの批判もあるが、他の代替

的 PE にはない普遍性(対象となる取引や源泉地国となり得る国の範囲の広さ)を有しており、単なる資本輸入国の課税権拡大の手段に止まらず、PE 課税自体の信頼性維持の効果を有していると思われる。一方、デメリットとしては、納税者のコンプライアンス・コストや執行上の事務負担を相当増加させることが挙げられる。

6 人的役務提供事業の適切な課税のための4つの対処策

サービス PE 規定の新規導入のような、PE 認定範囲の制度的拡大には個別の条約改定を必要とし、実現のハードルは高い。その前に、現行規定の解釈による対処の可能性と限界を探ることが優先されるべきであろう。また、人的役務を直接課税する規定として、183 日ルールに基づく自由職業者課税、芸能人課税などが租税条約や国内法に置かれている。このような課税と PE 課税との関係を整理した上で、これらの規定を応用した、PE 課税の枠にとらわれない対処も考えられる。具体的には、次の4つの対処策を比較検討する。

(1) 現行規定の解釈による認定範囲の拡大

施設や機器等を使用しなくとも、一定の場所で人的役務を提供する場合、その提供場所自体が、一般的定義の下で固定的 PE を構成する可能性がある。この範囲は「事業」、「一定」及び「場所使用の自由」等の解釈によって変化するが、適切な解釈により、サービス PE 規定の導入とかなり近接した PE 認定範囲を得ることができると考えられる。一定の限界はあるが、条約や国内法の改定が不要な、既存概念の延長線上での対処であり、最も現実的な方法と考えられる。

(2) サービス PE 規定の個別租税条約への新規導入

人的役務を PE 課税する最も自然で直截的な方法として、租税条約へのサービス PE 規定の導入が考えられる。AOA 導入に起因して顕在化が想定される問題への対処であるため、AOA の個別条約への新規導入と同時にセットで行なうこと、また、相手国はとしては、我が国が高付加価値の

人的役務を輸入する可能性の高い先進国を優先することが必要であろう。但し、導入や執行上の実務的な負担が相当大きくなる。

(3) 人的役務提供事業に係る所得の、役務提供地国での直接課税

我が国国内法は、人的役務の課税範囲をサービス PE 以上に広く定めているため、租税条約上で人的役務提供事業に係る課税権だけが役務提供地国に配分されれば、国内法に従った課税が可能となる。現状では個人の自由職業者や芸能人の課税に見られる方式であり、課税方法としての一貫性を有すると思われるが、内容的にはサービス PE の導入との大きな差異は認めにくい。但し、帰属利得計算は租税条約（7条）ではなく、国内法の規定に基づくことになる。

(4) 人的役務提供に係る支払に対する源泉徴収

PE を通じないで人的役務提供を受ける我が国顧客が、その対価を自分の課税所得計算上損金に算入する場合は、支払に際して低率の源泉徴収を行なうという方法が考えられる。総合課税（申告納税）と比較して執行面の安定性や徴収の確実性が高いが、納税者の過大な税負担を招く可能性も懸念される。また、源泉徴収の対象範囲が広がるため、金額基準等による制限も不可欠となる。

7 準備的・補助的活動及び単純仕入活動の取扱いの見直し

現行の PE 認定においては、事業を行なう一定の場所であっても、「準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的とした場所」は、PE から除外される（申告義務がない）。これは、物理的拠点に基づく PE の一般的な定義を、例外的に機能的な面から制限するもので、その根拠は、事業の本質的かつ重要な行為ではない内部取引であること、利得の具体的な算定が困難なことなどに求められる。しかし、AOA は内部取引を認識し、これに対し精緻な独立企業原則を適用するものであるため、上記根拠の正当性は AOA の下で大きく後退する。この規定は、利得が算出される事業拠点を、「機能の種類」による形式的な仕分けにより課税対象外としてしまう可能性が

あり、ここでも断崖効果が拡大することになる。

しかし、この規定の削除は、納税者・課税庁双方の事務負担を大きく増加させ、さらには多くの対象は利得が少額に止まることも想定されるため、実務的な観点からは得策ではないと思われる。但し、準備的・補助的活動に含まれる「本店のための購入活動（単純仕入）」は、事業の本質的で重要な活動と考えられるため、他の準備的・補助的活動と同様に取り扱うべきではない。

Ⅲ. 結論

1 人的役務提供事業の適切な課税

PE 認定と AOA の概念的な不整合による課税上の弊害は、物理的拠点を有さなくとも遂行可能な、又は短期間でも多額の利得が生じるクロスボーダーの人的役務提供事業に係る PE 課税の不均衡という形で顕在化し、国際的課税権配分ルールとしての PE 課税の信頼性を脅かすと考えられる。このような状況を防止するために、次のような対処策の採用が必要となろう。

優先度第 1 の対処策としては、一般的定義における「事業を行なう一定の場所」についての広義の解釈を採用することが考えられる。OECD のコメントリ全体の趣旨を総合的に勘案し、場所的一定性について、5 条に係る現行の OECD コメントリよりもやや広い解釈に基づいて人的役務提供の「現場」を PE と認定することにより、サービス PE 規定の導入とかなり近接した PE 認定範囲を得る解釈が可能であると考えられる。これは、他の対処策と比較して実務上の効果が高い一方、事務的な負担が少なく、最も現実的な方策と考えられる。なお、実施のためには、OECD コメントリの一部のパラグラフに所見を付すことが必要となろう。

上記の対処策が採用できない場合、優先度第 2 の対処策として、租税条約上の PE 認定要件を、人的機能を反映したものに順次改定していくことが考えられる。OECD が採用したサービス PE 条文の一部（プロジェクト単

位で PE 認定する規定)を、先進国との条約に AOA が導入される際に、セットで導入することが望ましい。より直截的な対処策であるが、サービス PE の導入と執行には、納税者・課税庁双方に大きな負担が伴うであろう。さらに、これと代替的な対処策として、PE なしで行なわれる人的役務提供事業の対価(一定以上の金額)で、支払者側で損金算入されるものに対し、低率の源泉徴収(納税者の申請により申告で精算可能とする)を行なうことも考えられる。比較的安定した効果が見込まれると思われるが、グロス所得に対する課税となることから、所得と比較して過大な税負担という納税者側のデメリットも懸念されるところである。

2 準備的・補助的活動の取り扱い

準備的・補助的活動のみを行なう拠点を PE 認定から除外する規定が、AOA と整合的ではないことは明らかであるが、削除は現実的ではない。しかし、単純仕入活動の拠点だけは準備的・補助的活動から切り離し、通常の PE を構成するものとして取り扱うべきである。

なお、執行実務上の対処策として、支店登記されない外国企業の拠点を把握し、適正公平な PE 課税を担保するために、「外国企業がその拠点について、準備的・補助的活動であるなどの理由で申告不要と判断した場合、その判断と拠点の活動内容に係る情報を申告する制度」を創設することが、公平な課税のためには非常に有効であると考えられる。

目 次

序論 「PEがないと課税できない」という問題	194
1 PEなければ課税なし	194
2 帰属利得計算方法の統一（AOAの導入）	194
3 PE認定とAOAとの関係	195
4 物理的拠点 vs. 重要な人的機能…不整合から生じる不都合	196
5 人的役務提供事業に係る課税の見直しの必要性	197
6 本稿の視点	198
7 本稿の構成	199
8 略語について	199
第1章 PE認定とAOAの重要概念の不整合	202
第1節 PE認定の概要と重要概念	202
1 PE定義の原形	202
2 伝統的PE	204
3 国内法のPE	205
4 我が国租税条約のPE	207
5 PE認定における重要概念…物理的拠点	207
第2節 AOAによる帰属利得計算の概要と重要概念	208
1 OECDモデル租税条約へのAOAの導入	208
2 AOAの概要	209
3 AOAにおける重要概念…重要な人的機能	211
4 課税権配分額へのAOAの影響	212
第3節 不整合から生じる課税上の弊害	214
1 PE概念の土台…拠点規模と帰属利得の相関関係	214
2 利得あれどもPEなし	216
3 AOAと断崖効果…一方的な居住地国有利	217
4 AOAと従属代理人PE	218

5	いつか来た道…電子商取引におけるサーバの PE 認定との比較…	220
第4節	問題の焦点としての人的役務提供事業…	224
1	伝統的 PE 課税になじまない事業…	224
2	生産と消費の同時性…	225
3	PE 課税の信頼性維持のために…	226
4	準備的・補助的活動の取扱…	227
第2章	伝統へのチャレンジ…	229
第1節	代替的 PE 総論…	229
1	代替的 PE の種類…	230
2	代替的 PE の系譜…	231
第2節	代替的 PE 各論…	232
1	大規模設備 PE…	232
2	オフショア PE…	233
3	保険業 PE…	236
4	サービス PE…	237
5	芸能人 PE…	238
第3節	サービス PE の現状…	239
1	OECD コメントリの代替条文案…(a)型と(b)型…	239
2	国連モデル租税条約のサービス PE 規定…	242
3	サービス PE に係る国連と OECD の比較…	243
4	我が国の条約例…	246
第4節	サービス PE を巡る論点…	248
1	米加条約への導入…	248
2	OECD コメントリに含めることへの批判…	251
3	代理人 PE との類似性…「人的 PE」概念…	252
4	サービス PE が経済的実態を反映しない場合…	254
5	実務上(執行上)の問題点…	257
6	将来性…	258

第5節	PE 課税以外の人的役務の課税規定の概要	259
1	自由職業者課税	259
2	芸能人課税	263
3	給与課税	265
4	国内法における人的役務の課税規定	265
第3章	人的役務提供事業課税の見直し	268
第1節	PE 課税か、他の方法か	268
1	PE 課税の信頼性	268
2	Dudney 事件	270
3	課税されない人的役務提供事業	272
4	人的役務提供事業の適正課税のための4つの対処策案	272
第2節	対処策(1): PE の一般的定義の解釈	273
1	OECD コメンタリの一般的定義と人的役務	274
2	「事業を行なう場所」の解釈	275
3	「一定」の解釈	280
4	コメンタリに特掲される特殊な取引の解釈との比較	286
5	一般的定義で解釈できる認定範囲	288
6	採用すべき解釈	290
7	一般的定義とサービス PE 規定の認定範囲との差	290
8	サービス PE 規定でも認定できない範囲	292
第3節	対処策(2)～(4)…課税範囲の制度的拡大	293
1	対処策(2): サービス PE 規定の導入	293
2	対処策(3): 人的役務提供事業の直接課税	295
3	対処策(4): 人的役務提供の対価に係る源泉徴収	297
4	条約改定相手国の優先度とタイミング	300
5	条約と国内法の関係	301
第4章	準備的・補助的活動と単純購入の見直し	304
第1節	準備的・補助的活動のみを行なう拠点	304

1	準備的又は補助的な性格の活動	304
2	PE 認定から除外する根拠	306
3	国内法の取扱	306
4	取扱の問題点	307
5	現実的な選択肢	308
第2節	単純購入拠点と単純購入非課税ルール	309
1	単純購入の特別扱い	310
2	単純購入非課税ルールの根拠	310
3	国内法の取扱	313
4	AOA による単純購入非課税ルールの廃止	314
5	準備的・補助的活動に含めておいて良いか	314
6	単純購入及び情報収集の5条4項からの削除	315
第3節	国内法上の情報申告制度の創設	317
1	申告不要の根拠の区別	317
2	拠点がPE 非該当の場合の情報申告制度	318
第5章	PE 認定範囲の在り方	319
第1節	人的役務提供事業に係る適切な源泉地国課税のために	319
1	優先度1：広義解釈の採用	320
2	優先度2：サービスPE 規定（OECD の(b)型）の導入	324
3	優先度3：源泉徴収制度の導入	325
第2節	準備的・補助的活動及び単純購入の取扱と情報申告制度	327
1	準備的・補助的活動	327
2	単純購入（単純仕入）活動	327
3	情報申告制度の創設	328
結語	残る問題	330
1	埋められない断崖	330
2	「ペーパーPE」	332
3	機能を重視する課税方法への一抹の不安	335

序論 「PEがないと課税できない」という問題

1 PEなければ課税なし

恒久的施設（Permanent Establishment、以下「PE」という）は、国際的な事業活動から生じる利得に係る、企業の居住地国（本店所在地国）と所得源泉地国（PE所在地国）との間の国際的な課税権配分ルールとして確立し、「PEなければ課税なし」は国際的な約束となっている。PE課税は、「恒久的施設」の字義通り、源泉地国の課税権行使の拠り所を外国企業が源泉地国に有する「事業を行う一定の場所」、すなわち事業拠点の物理的な存在に求めるもので、①PEの認定（課税権の前提）、②PE帰属利得の算定（課税権＝額の確定）の2段階を踏む。課税の執行上生じる諸問題も、大きくこの2点に分かれるが、近年の産業技術の進歩や事業の多様化等により、多くの新しい事業形態が登場していることから、PE課税は複雑化の道を辿っている⁽¹⁾。

2 帰属利得計算方法の統一（AOAの導入）

PEの利得に課された税額に係る国際的二重課税は、本店所在地国において外国税額控除制度や国外所得免除制度により排除されることになるが、PEの帰属利得計算方法に係る各国の国内法や条約解釈が異なると、排除しきれない二重課税や課税の空白の発生が懸念される。OECDは、このような事態を極力防止するため、PE帰属利得の算定方法（上記1の②）に関する世界標準（OECD承認アプローチ：Authorized OECD Approach、以下「AOA」という）の策定とモデル条約への導入を提唱した。策定作業は10年以上に及び、2008年にはAOAに関する最終報告書が完成し、2010年7月のOECDの理事会の承認を経て、2010年改訂版モデル条約の第7条に全面的に導入された。

(1) PE認定を巡る最近の課税問題としては、事業ストラクチャーの変更によるPE認定の回避又は帰属利得の圧縮、電子商取引（サーバ）のPE認定、集団投資ビークル（ファンド、組合等）のPE認定、人的役務提供行為に係るPE認定、グループ企業全体を対象としたPE認定などがあげられよう。さらに、PE認定の実務では、事実認定を巡る問題が避けて通れない。

AOA は、帰属主義の下で、事実・機能分析によって PE を分離独立した別個の企業と擬制し、国外関連者との取引はもとより、本支店間（又は他の国外拠点との間）の内部取引にも独立企業原則（移転価格課税の手法）を類推適用することを骨子とする。そこでは「重要な人的機能」が、帰属利得の多寡を決定する上での最重要概念とされる。今後は AOA が国際標準になっていくと共に、我が国租税条約への導入も見込まれることから⁽²⁾、これへの対応として、PE 課税に係る国内法や通達等の改正、さらには執行の見直しも視野に入れた、AOA と整合的な我が国 PE 課税の在り方の検討が大きな課題となるであろう。

課題の一つは、国内法の PE 課税に係る課税所得計算方法との整合性である。国内法は、PE 課税について総合主義を採用しているため、国内に PE を有する非居住者・外国法人の課税対象は PE に帰属する利得ではなく、税法に定められた国内源泉所得である。従って、帰属主義に基づく AOA との整合性を図るためには、国内法を総合主義から帰属主義に改めることの是非という大きな観点から始める必要がある⁽³⁾。

3 PE 認定と AOA との関係

一方、AOA の考え方は、PE の認定（上記 1 の①）に対しても大きな影響を及ぼし、PE 認定との整合性がもう一つの大きな課題となると考えられる。

そもそも PE 認定と帰属利得計算は、PE 課税という一つの制度の両輪であり、一貫した理念の下に行なわれることが望ましい⁽⁴⁾。しかも PE 認定は帰属利得計算に先立つ大前提であるから、各国の認識に違いがあれば、源泉地国

(2) 今後新たに締結する租税条約を別にして、AOA を既存の条約全てに導入しようとするれば、58 回の条約改定が必要となる。既存条約への効率的な導入方法も大きな課題の一つとなろう。

(3) OECD は、国際課税上のアプローチとしての総合主義（吸引力原則）を明確に否定している（OECD モデル条約 7 条コメントリ・パラ 10）。

(4) PE 帰属利得の算定方法を定める OECD モデル租税条約第 7 条のコメントリ・パラ 1 は、「本条は、多くの点で、PE 概念の定義に関する第 5 条の延長であり、その論理的帰結である」としている。

で PE を認識しても居住地国ではそれを認めないケース、又はその逆のような、最も根源的な二重課税ないしは課税の空白が生じることになる。従って、帰属利得計算において世界標準 (AOA) が必要とされる理由や重要性は、そのまま PE 認定要件に係る認識統一の必要性についても当てはまる。AOA と整合性を保つための国内法の課税所得計算方法の見直しとともに、PE 認定に係る考え方の見直しもまた、不可欠であろう。しかし、AOA の議論の中では、PE 認定への影響や見直しについては、ほとんど触れられていない⁽⁵⁾。

そこで本稿では、AOA の導入を前提とし、それと整合的な PE 課税の在り方の研究の一環として、PE 課税の大前提である PE 認定に焦点を当てる。そして新しい AOA と既存の PE 認定要件との関係から生じる可能性のある課税上の弊害を想定し、その対処策を検討するものである。

4 物理的拠点 vs. 重要な人的機能…不整合から生じる不都合

PE 概念が育まれた時代、PE の存在や規模と稼得される事業所得との間には、規模が小さく短期間の拠点から生じる利益は小さく、規模が大きく期間が長くなるにつれて利益も大きくなるという、素直な相関関係が一般的に成立していたであろう。それゆえ、まず事業拠点を規模や期間で選別し (PE 認定)、次にそれらが稼得した利得だけに課税する (帰属利得計算) という方法は、当時の現実を反映していた。しかし昨今の事業形態の変化・多様化に伴って、この相関関係は希薄になり、事業の形態によっては、拠点が小さくとも (なくとも)、又は期間が短くとも、大きな利益が期待できる可能性が広がっている。

そのような中で、第三者であれば稼得したであろう経済的な想定利得を追求する AOA の導入を見ることになる。PE 認定の最重要概念である「物理的拠点の存在」と、AOA の最重要概念である「重要な人的機能」は互いに相手を

(5) むしろ、AOA 策定作業の過程では、帰属利得計算に係る考え方は PE 認定要件には影響を及ぼさない、という姿勢が繰り返し強調されてきた。例えば OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments (17 July, 2008), Preface, para. 9 参照。

参照しない完結した概念である。両者の相違＝不整合からは、「重要な人的機能が国内で遂行され、AOA の考え方からは相応の利得が生じる事業であっても、物理的拠点が存在しない（PE 認定に人的機能が参照されない）ために、源泉地国に課税権が配分されない（利得あれども PE なし）」という弊害が生じ得る。AOA における「重要な人的機能」は、直接的には内部取引から生じる想定利得を算定するためのファクタであるが、内部取引においてこの概念を最重要視する以上、客観的に利得が実現する外部取引においても最重要のものと考えらるべきである。PE 課税をより精緻で優れたものにするための AOA の導入は、認定との関係では課税の不均衡を増幅するという悪影響を生じさせてしまうと考えられる。これは、課税権配分ルールとしての信頼性の低下につながるであろう。「PE なければ課税なし」が、PE 課税ルールの簡潔な表現を超えて、源泉地国課税権の過剰な制限を意味する言葉になってしまっはいけない。

5 人的役務提供事業に係る課税の見直しの必要性

この不整合に基づく弊害はいくつもの事業形態で生じるであろうが、特に人的役務提供事業において顕在化すると考えられる。重要な人的機能である人的役務の提供がそのまま企業の所得の源となり、業務の遂行には必ずしも拠点を必要としない性質を有する事業であるからである。従って、人的役務提供事業に対し、源泉地国で生じる利得に見合った適切な課税が行なわれる体制を整備することが、AOA 導入に伴って必要となる、制度の信頼性維持のための主要な対策と考えられる。

PE 課税の枠組みの中でこれに対応しようとする場合、一般的には、人的役務提供事業に係る PE が認定できる制度の整備が必要となろう。本稿も主としてその方向で検討するのであるが、資本輸出国の立場からは、PE の認定範囲の拡大は、自国企業の進出先での PE 課税の拡大と、当該課税額の外国税額控除等を通じて、税収の減少につながる可能性が高い。その意味に限れば、我が国が積極的に PE 認定範囲を拡大するメリットは少ないともいえよう。しか

し、資本輸出国であっても、自国では調達できない高付加価値の商品や役務を輸入することは当然にある。先端的・専門的な技術やノウハウを、人的役務提供という形で輸入して高額の対価を払う場合に課税ができず、所得に応じた適正な課税や事業間・納税者間の公平などの見地から弊害が生じるとすれば、何らかの対応が必要である。

6 本稿の視点

本稿は、以上のような問題意識の下、AOAの下でのPE認定範囲の在り方を考察するものである。検討に当たっては、3つの異なる視点が考えられよう。第1の視点は、国際的課税権配分ルールとしての公平性、正確性、適正性を追及する。第2の視点は、自国の歳入の確保を図る。そして第3の視点は、現実に執行が可能な制度であることを求める。いずれの視点から考えるかで問題の軽重や結論は大きく異なるであろうし、その差は国際課税上の宿命的なジレンマともいえよう。

OECDモデル租税条約のPE課税は、基本的に居住地国・資本輸出国有利であり、PE課税範囲拡大の声が上がるのは、源泉地国・資本輸入国からである。我が国の状況を考えれば、第2の視点からは、PE認定範囲の拡大は両刃の剣であり、資本輸出国としては戦略的に（他の資本輸出国とともに）口をつぐんでいる方が良い可能性が高い。一方、第1の視点からは、最先端のAOAという考え方を導入するにもかかわらず、別の部分で脆弱になっていくPE課税が見えてきている。そして第3の視点は常に、「制度改革をしても、その内容で本当に執行可能なのか」と警鐘を鳴らす。

本稿は、まずは第1の視点、すなわち個別の国の事情から離れたニュートラルな立場からの、「課税権配分ルールとしてのPE課税制度の信頼性や公平性の維持」という視点を検討の基本軸とする。そこから得られる幾つかの選択肢に対し、第2・第3の視点、すなわち我が国の立場や課税上の得失、実務上の実行可能性などの現実の問題を考慮に入れつつ、結論を探っていくこととしたい。

7 本稿の構成

第1章ではまず、PE認定及びAOAそれぞれの規定と重要概念を概観し、両者の重要概念の相違＝不整合から生じる課税上の問題を検討する。そこから、「利得あれどもPEなし」という課税の不均衡問題が、特に人的役務提供事業の課税において顕在化することと、PE課税の信頼性を維持するためにはこの点に対する適切な対処（課税）が必要であること、そして伝統的PE概念には限界があるため、新たな対処策が検討の焦点となることを確認する。

第2章では、重要な検討材料として、PE認定において物理的拠点と人的機能をリンクさせる「サービスPE」の概念と現状、そして論点を見ていく。さらに、PE課税以外の人的役務に係る課税規定を概観し、各規定相互の関係を整理して、伝統的PE概念の見直しに向けての示唆を探る。

第3章では、人的役務を適正に課税するための対処策（案）を検討する。具体的には、現行のPE認定要件の解釈による対処策を最優先とし、その他にサービスPE規定の部分的導入、PE課税の枠にとられない方法としての人的役務の直接課税、そして源泉徴収による課税などが候補となる。

第4章では、AOA（独立企業原則）との関係で「利得あれどもPEなし」の問題が顕在化するもう1つの場面、すなわち準備的・補助的活動と、その中でも特別扱いされている単純購入活動に係るPE課税上の取扱の是非について検討する。

最後に第5章では、以上の検討を踏まえ、人的役務提供事業の適切な課税のための今後のPE認定の在り方を、現実的な要請も考慮した上で総合的に考察し、結論とする。

なお、本稿は国税庁あるいは税務大学の公式見解を示すものではなく、全て執筆者の個人的見解である。内容の不備や誤りは、全て筆者の責に帰する。

8 略語について

長い用語の繰り返しを避けるため、本稿では次の省略形を使用する（頻度

の高いものは本文中にも記す)。

【恒久的施設の呼称】

- ◆ 恒久的施設…「PE」
- ◆ OECD モデル租税条約第 5 条第 1 項の要件…「一般的定義」
- ◆ 一般的定義に該当する PE…「固定的 PE」⁽⁶⁾
- ◆ OECD モデル租税条約第 5 条第 3 項の要件に該当する PE…「建設 PE」
- ◆ OECD モデル租税条約第 5 条第 5 項・6 項の要件に該当する PE…「代理人 PE」
- ◆ 固定的 PE、建設 PE、代理人 PE の総称…「伝統的 PE」
- ◆ 伝統的 PE 以外に、個別又はモデル租税条約に規定されている PE…「代替的 PE」
- ◆ 代替的 PE のうち、人的役務提供者の一定期間の滞在又は役務提供活動を認定要件とする PE…「サービス PE」
- ◆ OECD モデル租税条約第 5 条コメンタリ・パラグラフ 42.23 の条文案の、(a) の要件により認定されるサービス PE…「(a)型」
- ◆ 上記条文案の(b)の要件により認定されるサービス PE…「(b)型」

【モデル租税条約関係の呼称】

- ◆ OECD モデル租税条約、国連モデル租税条約は、それぞれ「OECD モデル」、「国連モデル」と記す。
- ◆ 単に「5条」、「7条」と記す場合は、OECD モデル租税条約（2008年版）の第5条、第7条を指す。
- ◆ 単に「パラ○」とする場合は、OECD モデル租税条約（2008年版）第5条に係るコメンタリのパラグラフ○を指す。同モデル条約で5条以外の条文中に係るコメンタリの場合は「3条パラ△」、「7条パラ△」のように記す。

(6) なお、我が国国内法に定める PE については、法人税法 141 条（所得税法 164 条 1 項）一号に該当するものを固定的 PE、二号に該当するものを建設 PE、三号に該当するものを代理人 PE と記す。

- ◆ OECD モデル租税条約の第7条について、2008年版に改定される直前の条文を「旧7条」、2008年7月に公表された7条改定案を「新7条案」、2009年11月に公表された7条の再改定案を「改定新7条案」、2010年5月に公表された7条の最終改定案を「最終7条案」と記す。
- ◆ OECD が 2008 年 7 月に公表した AOA に関する報告書、Report on the attribution of profits to permanent establishments (17 July, 2008) を「PE 帰属利得報告書」と記す。報告書はパート I～IVに分かれているため、パラグラフの引用は「I パラ○」、「II パラ△」のように、各パートの番号を付して記す。

第1章 PE 認定と AOA の重要概念の不整合

本章では、まず第1節でPE課税、第2節でAOAの概要と重要概念を見る。次に第3節では両者の重要概念の不整合とそこから生じる課税上の弊害（利得あれどもPEなし）を探る。そして、弊害が特に人的役務提供事業の課税において顕在化することと、その弊害の排除の方法が本稿の検討の焦点となることを確認する。

第1節 PE 認定の概要と重要概念

1 PE 定義の原形

恒久的施設 (Betriebsstätte) の概念は、欧州の第二次産業革命を背景に、事業所得に係る源泉地課税を制限するため、19世紀後半にドイツ連邦内での王国間の取引に係る事業所得課税において生まれたとされる。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、その後のPE概念の原型ともなる事業拠点概念が用いられ、20世紀以降、各国の個別租税条約にも広がっていく⁽⁷⁾。

国際的なコンセンサスとしては、1928年国際連盟モデル条約の3つのモデル案（IA案：第5条、IB案：第2条、IC案：第3条）においてPE概念が採用された。いずれの案の文言もほとんど同一で、4つのパラグラフから

(7) 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（納税協会連合会、1992）21頁～、矢内一好『国際課税と租税条約』（ぎょうせい、1992）63頁～、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（1995）47頁～、宮武敏夫「国際課税における恒久的施設」国際税務 Vol. 16, No. 11（1996）18頁～に詳しい研究がある。

IFA第63回総会（2009. 9、於バンクーバー）ではPE認定問題が主要論題とされ、論題I「Is there a permanent establishment?」及びセミナーA「Alternative PE rules」において発表・議論された。その概要については、伴忠彦「第63回IFA総会におけるPE認定を巡る議論」税大ジャーナル第13号（税務大学校、2010. 2）を参照されたい。

構成される。条文では permanent establishment という用語が使用されているが、定義は置かれていない。条文のパラ 1 は工業、商業、農業に係る事業 (undertaking) 及びその他の取引又は職業 (any other trades or professions) から生じる所得は、PE が所在する締約国において課税される (shall be taxable in the State in which the permanent establishments are situated) とする。パラ 2 は PE の例示として、前段で事業管理の中心、支店、鉱山、油井、工場、作業場、代理人 (agencies)、倉庫、事務所、貯蔵所が挙げられ、後段では、独立した真正な代理人 (bona-fide agent of independent status (broker, commission agent, etc.)) は PE に該当しないとしている。パラ 3 の前段は、企業が両方の締約国に PE を有している場合は、それぞれの締約国はその領土内で生じた所得 (the portion of the income produced in its territory) について課税できるとし、後段は所得の配分に係る基準 (the basis for apportionment) について、権限ある当局は協議すること (shall come to an arrangement) とされている。最後にパラ 4 は、パラ 3 に関わらず、海運及び航空運輸業から生じる所得は、事業管理の中心 (real centre of management) が所在する国のみが課税権を有するとしている。

この内容は、先進国と途上国それぞれの思惑を反映させる部分的な変更を加えられながら、国際連盟のメキシコモデル条約案 (1943) やロンドンモデル条約案 (1946) 等を経て OECD モデル (1963) 第 5 条に引き継がれ、おおむね現在の内容となった⁽⁸⁾。

1928 年国際連盟モデル条約の条文は、凝縮された短いものではあるが、現行規定のエッセンスのほとんどを含んでいる。すなわち、①基本的に物理的な事業拠点であること、②PE の存在が課税の入り口要件であること、③PE が具体的な課税権 (額) 配分の拠り所となること、④代理人も PE を構成する (独立代理人は除外される) こと、⑤権限ある当局の協議による解決が想定

(8) この間の経緯については、矢内・前掲注(7)『国際課税と租税条約』18頁～及び63頁～に詳しい。

されていること、⑥国際運輸業から生じる所得は別途定めること、などである。

2 伝統的 PE

OECD モデル第 5 条第 1 項は、PE を「事業を行なう一定の場所であって、企業がそれを通じて事業の一部又は全部を行っている場所」と定義する。以下、この定義を「一般的定義」といい、一般的定義による PE を「固定的 PE」という。

これに加え、建築工事現場又は建設若しくは据付の工事であって 12 ヶ月を超える期間存続するもの（第 3 項、以下「建設 PE」という）と、企業の名において契約を締結する権限を有し、その権限を反復して行使する従属代理人（第 5 項・6 項、以下「代理人 PE」という）が、PE として規定されている。本稿では、この 3 種類の PE を総称して「伝統的 PE」という。

建設 PE は、事業の場所として PE の一般的定義に該当する性質を備えているが、事業継続の有限性から、「一定の」というやや漠然とした定義に代えて、12 ヶ月という明確な期間的閾値を定めているものと考えられる⁽⁹⁾。従って建設 PE は 5 条 1 項の固定的 PE の一形態であり、継続期間以外の要件は固定的 PE と同様である。

一方、代理人 PE は、企業に代わって行動する者が一定の要件を満たす場合、その活動について、企業は PE を有するものとされる。1 項の原則規定にかかわらず、5 項・6 項に定める独自の要件を満たす場合に認定される「みなし PE」であり、1 項における「場所」の概念からは解放されている⁽¹⁰⁾。従って、事業の場所の該当性を制限する規定である 5 条 4 項（準備的又は補助的な事業活動のためにのみ使用される一定の場所の PE からの除外）は自動的に適

(9) 固定的 PE の存続期間に係る閾値について、5 条コメントリは 6 ヶ月という例をあげている（パラ 6）。我が国税法では、明示的な設定はされていない。

(10) 5 条コメントリは、「(従属代理人は) 個人でも法人でも構わず、活動している国の居住者である必要も、事業を行なう場所を有している必要もない」とする（パラ 32）。

用されないが、5項の中で再度規定することで、代理人 PE にも適用している。

代理人 PE は、企業が現地に固定的 PE を保有するのと同等の意義を有する代理人の機能に着目するものである。また、4項の準備的・補助的活動に係る PE 除外規定も拠点の機能に着目したものであり、機能がその企業の事業の本質的又は重要な部分を形成しないものである場合に⁽¹¹⁾、その拠点の PE 該当性を制限する形で、一般的定義の一部を構成している。

従って、伝統的 PE には、第1に事業を行なう一定の場所であること（物理的存在からの判定）と、第2にその場所における活動が事業の本質的又は重要な部分を形成していること（機能面からそうでないものを除外するという消去法的な判定）という2段階の認定要件があり、この他に、事業を行なう一定の場所がなくとも、一定の機能を有する従属代理人がみなし PE と認定される場合があるということになる。

一旦 PE が認定されれば、源泉地国（PE 所在地国）には帰属利得に対する課税権が分配され、それは居住地国（本店所在地国）の全世界所得に対する課税権に優先することになる。居住地国は PE 帰属利得に課された源泉地国の税額を控除するか、帰属利得を免税扱いする義務を負うことになる。このシステムが確実に作動する限り、企業の国際的三重課税は排除されるが⁽¹²⁾、国家の税収には大きな影響が生じる。PE 所在地国の税収は、企業に代わって居住地国がその懐から負担することに等しいからである。

3 国内法の PE

伝統的 PE は国際課税上確立されており、我が国国内法上の PE も基本的にこれに準じたものとなっている。

-
- (11) 7条コメントリ・パラ 24。同パラはまた、「その拠点の一般的な目的がその企業全体の一般的な目的と同一であるような事業を行なう一定の場所は、準備的又は補助的な活動を行うものではない。」としている。
- (12) 現実的には源泉地国と居住地国との税率の差や、外国税額控除を受けるための事務負担と受けられる時期（通常は控除時期が遅れるため、キャッシュフローや金利負担などに影響が出る）、源泉地国における申告納税の事務負担など、企業の総合的な負担は確実に増加する。

法人税法 141 条（所得税法では 164 条 1 項。以下、法人税法に基づいて検討する）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 を有さない外国法人である。しかし、国内法は PE 課税の原則として総合主義を採用しているため、OECD モデル及び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課税の範囲が異なる。また、国内法の PE 定義も、建設 PE 及び代理人 PE の範囲において OECD モデルとやや異なっている。

まず建設 PE については、作業の指揮監督の役務の提供が建設 PE を構成することが税法本文に明記されている。この点、OECD モデルの本文には規定されていないが、コメントリにおいて「工事計画及び監督」も建設 PE の対象となることが明記されており（パラ 17）、基本的な考え方は共通している。しかし、12 ヶ月を超えて存続する工事現場に限定されているとはいうものの、監督活動という役務提供活動が PE を構成する点は、PE 認定の根拠として注目すべき部分であると思われる。

また、代理人 PE については、OECD モデルとほぼ同様の趣旨の「常習代理人（法人税法施行令 186 条一号）」の他、在庫保有代理人（同条二号）及び注文取得代理人（同条三号）を定めており、OECD モデルより範囲が広がっている。なお、従来は代理人 PE を構成する代理人に従属性の要件がなく⁽¹³⁾、この点でも国内法の範囲が広がっていた。しかし、平成 20 年の法人税法改正で独立代理人は代理人 PE に該当しないこととなり⁽¹⁴⁾、モデル条約との差は縮小した。

(13) 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のできる要件が付されている（法人税法施行令 186 条三号）。

(14) 法人税法施行令第 186 条本文に、「その者が、その事業に係る業務を…独立して行い、かつ、通常の方法により行なう場合における当該者を除く」という文言が挿入された。

4 我が国租税条約の PE

我が国が締結した租税条約に置かれている PE 規定も、伝統的 PE については概ね OECD モデルに準じているが、一部の条約（主として開発途上国との条約）では建設 PE の期間的閾値を短縮したり、在庫保有代理人や注文取得代理人の定めを置くなど、OECD モデルより範囲が広がっているものがある。また、やはり開発途上国との条約で、伝統的 PE 以外の各種の代替的 PE 規定（詳細は第 2 章第 2 節参照）を置くものもある。

5 PE 認定における重要概念…物理的拠点

PE は、歴史的に「場所」の概念として認知されてきた。その本質的性格は明確な「所在」(a distinct “situs”)であり、「事業を行なう一定の場所」(a “fixed place of business”)、すなわち物理的拠点を最重要概念とする(パラ 2)。PE 課税の入り口である PE 認定は、多くの企業の源泉地国における事業活動の規模、期間、内容、重要性等が小から大へ連続していく中に、この場所の概念を閾値として課税の有無を区切る線を引く、オール・オア・ナッシングの手法である。源泉地国に事業を行なう一定の場所を有するまでは事業所得は課税されないという考え方は、先進国(資本輸出国)の立場を考慮した一種の割り切りといえよう。

これは PE 概念が生まれた、事業拠点の規模や存在期間と利得額との間におおむね相関関係が保たれていた時代の産物と考えられる。時が移り、技術や取引形態の進化によってこの関係が崩れていく中で、PE 概念は時代遅れになりつつあるとも指摘される⁽¹⁵⁾。しかし、可視的な物理的拠点は、把握のしや

(15) 本庄資『国際租税法(四訂版)』(大蔵財務協会、2005) 247 頁～及び 544 頁～では、電子商取引の観点から PE の限界を指摘している。

増井良啓「国際課税ルールの安定と変動—租税条約締結によるロック・イン—」税務大学校論叢 40 周年記念論文集(税務大学校、2008) 345 頁以下は、国際課税ルール全般の問題として、次のように指摘している(趣旨を要約)。

「所得課税に係る国際課税ルールは 1920 年代に基礎が作られたが、当時の世界情勢の背景(産業構造)に基づいている。そして、モデル条約と個別条約によるネットワークに各国が加入し、「統一書式」の受容が積み重ねられてきたことから、課税ル

すき、利得計算の単位（会計単位）、税務申告、租税徴収などの観点から、実務的に非常に優れたものである。制度の硬直性は確かに、予見可能性や執行安定性をもたらしているのである。

第2節 AOAによる帰属利得計算の概要と重要概念

1 OECDモデル租税条約へのAOAの導入

OECDのPE帰属利得算定プロジェクトは、モデル条約7条の解釈と適用に係る世界共通のコンセンサスを得るためのアプローチ（AOA）の策定を目的として1998年に開始され、作業が続けられてきた。報告書のディスカッション・ドラフトは4つのパート⁽¹⁶⁾に分かれて順次公表され、多くの議論を経て2008年7月に最終版（以下「PE帰属利得報告書⁽¹⁷⁾」という）が公表された。

また、同報告書によるAOAのモデル条約7条への反映については、まず既存の7条の内容と対立しない範囲でコメントリだけを修正し、AOAの考え方の一部分を先行して反映させ（第1段階）、その後7条及び同コメントリを全面的に改訂する（第2段階）という2段階方式が取られた。モデル条約が改定されても、世界の3,000を超す個別条約にAOA（新7条）が反映されていくには長大な期間が必要になるため、AOAをできるだけ早く広める方策として、このような2段階アプローチを採用したものである⁽¹⁸⁾。第1段階のこ

ールは安定してきたと同時にロック・イン状態に陥っている。100年近く経過した現在、取引の内容や形態は大きく変化したが、国際課税ルールは20世紀前半の経済社会の姿を反映しているため、現在のビジネス環境にそぐわない点が多々出てきている。」

(16) パートⅠ（一般的考察）、パートⅡ（銀行業）、パートⅢ（グローバル・トレーディング）、パートⅣ（保険業）に分かれ、業法規制の関係などから支店形態による海外展開が多い金融業等についてはパートⅡ～Ⅳで詳細に検討されている。本稿では、主として、PEの原則的な帰属利得算定方法を定めるパートⅠの内容に基づいて検討する。

(17) OECD, “Report on the attribution of profits to permanent establishments” (17 July, 2008).

(18) ジェフリー・オーエンス「国際課税を巡るOECDの動向について」租税研究第704号（2008.6）95頁。しかし、先行したコメントリの改定にはAOAの一部分しか反映

ンタリ改定は、2008年7月のモデル条約改定に合わせて既に行なわれ、それとほぼ同時に、新7条の条文及びコメントリのディスカッション・ドラフト（新7条案⁽¹⁹⁾）が公表された。その後2009年11月には第2回目のドラフト（改定新7条案⁽²⁰⁾）、パブリックコメントを経た2010年5月には最終7条案⁽²¹⁾が公表された。2010年7月にはOECDの理事会がこれを承認し、2010年版モデル条約で7条が改訂され、AOAが全面的に反映されることとなった。

2 AOAの概要

PE帰属利得の算定は、従来から基本的には独立企業の原則に従うこととされてきた。AOAは、移転価格課税の手法（対応的調整を含む）を、企業の内部取引（dealing）から生じる利得の算定にも持ち込むことにより、独立企業原則をさらに徹底するものである⁽²²⁾。事業利得の考え方については「機能的分離企業アプローチ⁽²³⁾」を採用し、PE帰属利得を企業全体の利得の枠に囚われないものとしている。

-
- させられなかったため、現実的な効果はあまりあがらなかったのではないだろうか。
- (19) OECD, “Discussion draft on a new Article 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention” (7 July 2008).
- (20) OECD, “Revised discussion draft of a new Article 7 of the OECD Model Tax Convention” (24 November 2009).
- (21) OECD, “Draft contents of the 2010 update to the Model Tax Convention” (21 May 2010).
- (22) AOAの内容については、PE帰属利得報告書のほか、青山慶二「OECDにおける恒久的施設（PE）の帰属利得の算定に関する議論」租税研究第678号（2006.4）101頁～、増井良啓「第60回IFA大会の報告—PEに帰属する利得を中心として—」租税研究第688号（2007.2）137頁～、Wolfgang Schön, “Attribution of Profits to PEs and the OECD 2006 Report”, Tax Notes International 2007. 6. 4（邦訳として緒方健太郎「PEへの帰属利得とOECD2006年報告書」租税研究第703号（2008.5）164頁～）、西村聞多「OECDによる恒久的施設（PE）の帰属利得に関するレポートの公表とOECDモデル第7条（事業所得）に関するコメントリの改正について」租税研究第693号（2007.7）113頁～、井阪喜浩「国際課税の最近の動向について—OECDの議論を中心に—」租税研究第703号（2008.5）112頁～等を参照。
- (23) これと対比される「関連事業活動アプローチ」では、PE帰属利得は、企業全体が「関連事業活動」から稼得した利益を超過できない。モデル条約7条及び9条の独立企業原則との整合性や執行可能性などの総合的な判断から、「機能的分離企業アプローチ」がAOAとして採用された。

移転価格税制は人格の異なる企業間の取引を対象とするため、この考え方を企業の一部である PE とその他の部署の内部取引にも適用するためには、それに先立って適用環境の整備が必要となる。これがステップ 1 で、PE を本体企業から分離独立した別個の企業と擬制する。次に、ステップ 2 として、この別個の企業と擬制された PE に対し、移転価格ガイドラインを類推適用して帰属利得を算定する。2 段階のステップは、いずれも PE の機能・事実分析に基づいて行なわれる。ステップ 1 の擬制の手順は次のとおりである。

- 外部企業との取引から生じる債権債務を PE に帰属させる
 - 重要な人的機能を基準にして、資産の経済的所有権を PE に帰属させる
- (24)
- 重要な人的機能を基準にして、PE が引き受けるリスクを帰属させる
 - PE のその他の機能を特定する
 - PE と企業の他の部署との内部取引を認識する
 - PE に帰属される資産及びリスクに基づき、利息の控除制限額を決定するための無償資本を配賦する

ステップ 2 の帰属利得計算は、ステップ 1 で独立別個の企業と擬制された PE に対し、比較可能性要素の直接適用（財産や役務の特徴、経済状況、事業戦略等）又は類推適用（機能、契約条件等）により、内部取引と独立企業間取引との比較を行う。この比較可能性分析に基づき、移転価格ガイドラインを適用することになる。

(24) 一方、資産の帰属判定については、その資産の存在がモデル条約 5 条 1 項の下でまさに PE 認定に結びつくような場合においては、その使用場所が PE に資産を帰属させる場合の唯一の基準であるという考え方も示されており、5 条と 7 条 (AOA) の整合性を意識した意見として重要と考える。しかし、資産の経済的所有権が PE にあるか、又は PE がそれを賃借しているかは、当該資産に関連する PE における費用控除という観点からは、大きな相違はないと考えられた。すなわち PE が所有する場合の費用は「減価償却費＋資産調達に係る借入資金に対する利息（あれば）」であり、賃借の場合の費用は「使用料・賃借料」で、両者の額は中長期的には大きくは違わないと考えられたのである。従って、別の見解を保証するような状況が存在しない限り、有形資産の経済的所有権の帰属場所としては、基本的には使用の場所とするのがプラグマティックな方法と判断された（PE 帰属利得報告書、I パラ 104）。

3 AOAにおける重要概念…重要な人的機能

AOAの最重要概念は、「重要な人的機能 (significant people functions)」である。

AOAは、その出発点である機能・事実分析において、PEを含む企業全体の職員が遂行した人的機能を検討し、事業利得の創出に対する重要性を評価する。人的機能の範囲は、補助的・付随的なものから、資産の経済的所有権の帰属やリスクの引き受けを決定する重要な人的機能まで、多岐にわたる (PE帰属利得報告書 I パラ 91)。そして重要な人的機能はまず、ステップ1における資産の経済的所有権と引受リスクのPEへの帰属決定上の最重要の判断基準となり、これが大きければ、PEに帰属する資産 (の経済的所有権) とリスクが大きくなる。そしてAOAは、PEが果たした機能及び帰属する資産とリスクをサポートできるだけの無償資本を要求する (I パラ 31、149) から⁽²⁵⁾、無償資本が大きくなる。すると、PEの利得から控除できる資本コスト (損金算入可能な支払利息) の額が減少し、PE帰属利得が大きくなる。

しかし、重要な人的機能は、控除可能な利息額の決定などの、帰属利得算定に係る局地的な影響力に止まらず、AOAのプロセス全体を通じた影響力を有する概念である。具体的な帰属利得額計算はステップ2で行なわれるが、その際、ステップ1で重要な人的機能によって決定 (擬制) されたPEの独立企業としての機能、資産、リスク、無償資本などの「PEの特徴 (属性)」は、ステップ2の移転価格ガイドラインの類推適用において極めて重要になる。一般的に、機能・資産・リスク・無償資本が大きい企業には、比較可能性分析を通じ、多くの所得が帰属するであろう⁽²⁶⁾。PEに属する者が遂行する重要

(25) リスクが実際の損失となって実現することに対する緩衝材を提供するのが無償資本の役割である (I パラ 100)。

(26) ステップ2は内部取引に係る独立企業間価格の算定プロセスであるから、その重要概念は移転価格課税のそれと基本的に同一である。CUP法においては機能よりも「商品の類似性」が比較可能性に大きな影響を与えるが、CUP法は現実問題として適用場面が限定されてきており、それ以外の多くの移転価格算定方法においては、遂行された機能が重要視される。

な機能の質と量は、AOA を通じて PE 帰属利得の多寡を左右することになる⁽²⁷⁾。

4 課税権配分額への AOA の影響

AOA は、従来の内部取引に係る帰属利得計算ルールを大きく変更するため、PE 帰属利得の額に大きな影響を与えるであろう。影響額は事実関係によって当然異なるが、仮に同じ PE の同じ年度の帰属利得を現行規定と AOA と両方で計算してみた場合、一般的には AOA が本店（居住地国）側の機能を従来よりも高く評価することから、PE（源泉地国）側の利得が相対的に減少すると思われる。

本店は PE よりも規模が大きく、より多くの機能を有し、事業活動上も上位に位置して、PE に対して有形無形の支配や支援を行なうという前提に立てば、内部取引の対価が独立企業間価格で認識される以上、これまで認識されなかった本店の機能の認識を通じて本店側の利得が増え、PE 側の帰属利得はその分減少するであろう。従って、ある国に所在する全ての PE から生じる税収は、AOA の導入によって、全体的に減少すると思われる⁽²⁸⁾。

PE の利得額を変化させる AOA のルールとしては①機能的分離企業アプローチの採用⁽²⁹⁾、②無償資本の概念の導入⁽³⁰⁾、③内部取引（特に内部使用料⁽³¹⁾

(27) I パラ 21 は、「…資産の経済的所有権の帰属は、当該 PE への有利子負債の帰属及び利得の帰属の両方に影響する」としている。

(28) もちろん、AOA を逆手に取り、税率の低い国の PE に機能を実際に移転させるような場合や、そこでより多くの機能が遂行されるように装う場合なども考えられるが、これは別の問題である。ここでは、企業の事業活動が現状と変わらないことを前提としている。

(29) 機能的分離企業アプローチは、PE の帰属利得の上限を企業全体の利得に限定しないことから、企業又は関連する事業活動の利益全体が欠損であっても PE は有所得となり得るし、その逆も生じ得る。従って、この点では本店・PE いずれかの利得だけが一方的に増加するということはないであろう。

(30) AOA は内部利子（後掲注(32)）を認める一方、PE の事業資金は無償資本と有利子負債から構成されるとし、PE に帰属する資産とリスクから無償資本を決定する。内部利子のうち無償資本に対応する部分については、利得からの控除が制限され、PE 側の利得を増加させる。特に非金融業の場合は、有利子負債に対する無償資本の額の割合が金融業と比較して一般的に高いので、控除制限額が大きくなる可能性がある（I パラ 137）。

や内部利子⁽³²⁾の認識、④単純購入非課税ルール⁽³³⁾の廃止、⑤本支店間の経費配賦に関する考え方の明確化⁽³⁴⁾、等が上げられよう。①・②は、状況によってはPE側の利得を増加させる可能性もあろうが、③・④・⑤はこれまで認められなかった内部費用が控除可能になるか、実額だけしか控除できなかった金額にマークアップが認められるものであり、ほとんどの場合に本店の利

- (31) 現行の7条では、企業の内部取引としての無形資産に対する使用料（2008年改訂前の旧7条コメントリ・パラ17.4、現行の7条パラ34）、一定の役務提供（旧7条コメントリ・パラ17.7、7条パラ37）等の対価はPE帰属利得計算上の控除が認められておらず、名目的な内部費用（旧7条コメントリ・パラ21、7条パラ38）でないものは、原則的に外部に対して生じた実額を、便益を受ける部署に配賦する方法が妥当とされている。しかしAOAの下では、内部取引が適切に認識できる限り、独立企業間価格によるマークアップが可能となる。これまで控除できなかった内部費用や、実費の配賦に止まっていた費用に適正利益を上乗せできる結果、PE帰属利得は減少することになる。
- (32) 従来のPE帰属利得計算では、金融機関を除き（旧7条コメントリ・パラ18～18.3、19）、原則的に内部利子は認識されなかった。これは、内部利子は法的見地からすれば形式的行為であり、経済的見地からは内部債務及び受取勘定は存在しないという考えに基づいていた（旧7条コメントリ・パラ18、7条パラ41）。しかしAOAの下では、財務取引に係る重要な人的機能が遂行された場合には、その財務機能に対価を認めるという考え方から、マークアップ分を含めたところで、PEの利得から控除可能となる。
- (33) 現行7条5項は、単なる仕入機能からは帰属利得は生じないと規定している（第4章第2節参照）。従って、本店＝単純仕入、PE＝販売という商流から生じる利得は、全てPEに帰属する。しかしAOAはこの取扱を廃止するため、本店の仕入機能に見合う利得が本店で認識される結果、販売益の全額がPEに帰属するわけではなくなる（その反面、PE＝単純仕入のケースでも、これまで認識されなかったPE帰属利得が認識されるようになる）。利得額への影響はPEが仕入側か販売側かで異なるが、海外進出手段としてのPEの現地活動は、昨今では仕入拠点より販売拠点が中心であると思われるため、PE側利得は全体として減少すると考える。なお、PEが単純仕入だけしか行っていない場合には、5条4項の準備的・補助的行為に該当し、そもそもPE認定されないことになるが、この取扱が見直されるべきことについては、第4章第2節参照。
- (34) 現行7条3項は、PEの業務に関連した一般管理費その他の費用は、発生地⁽³⁵⁾の如何を問わず控除できるとしている。この規定については、控除できる費用が実額に限定される（独立企業原則が修正される）のか否かを巡って解釈の相違があった。我が国の一般的な解釈も、実際に外国で生じた実額経費の配賦であったと思われる。しかしAOAの下では、企業の他の部署でPEのために生じた費用は、内部取引が認識される限り原則として2項の下で独立企業間価格により認識されることになり、3項は削除される（最終7条案・パラ40）。その結果、仮にPEに配賦される本店経費が全て実額にマークアップされたものとなれば、PE帰属利得は減少することになる。

得を増加させると思われる。

第3節 不整合から生じる課税上の弊害

PE 認定の伝統的な最重要概念である「物理的拠点の存在」と、AOA の新しい最重要概念である「重要な人的機能」は、互いに相手を参照しない完結した概念である。そして、制度の両輪ともいべき入り口要件と、それによって選別した事業拠点の課税所得計算方法には、重要概念の不整合が存在する。

そもそも PE 認定要件は閾値であり、PE の有無によって課税はオール・オア・ナッシングとなる。これは制度上不可避で、それによる弊害は許容範囲と考えられてきたのであろう。しかし、ビジネス環境の変化（拠点規模や期間と帰属利得の相関関係の低下）や、精緻な経済的想定利得を追及する AOA の導入により、認定と帰属利得計算における概念的な不整合が拡大し、「利得あれども PE なし」という大きな弊害を顕在化させる。この弊害は人的役務提供事業において特に大きく、これにより源泉地国の課税権が過度に制限されるとともに、PE 課税制度そのものの総合的な信頼性の低下にもつながることが懸念される。

1 PE 概念の土台…拠点規模と帰属利得の相関関係

(1) 源泉地国での経済活動への参加

OECD コメンタリは、「PE なければ課税なし」のルールは、「一方の国の企業が他方の国に PE を設置するまでは、その企業が他方の国の租税管轄権に服するほどにその国の経済活動に参加している (participating in the economic life of that other State) と認識するのは適当ではない (7 条パラ 9) ⁽³⁵⁾」という歴史的・国際的なコンセンサスに基づくものとしている。また、従属代理人が PE を構成する要件が本人の名の下での契約締結権限の反復行使であることについて、「そのような場合には、従属代理人が、

(35) 5 条コメンタリ・パラ 42.11 でもこの考え方が確認されている。

対象国での事業活動と本人企業の参加（participation in the business activity in the State concerned）とを結びつけるのに十分な権限を有している（パラ 32）」と説明している。注目されているのは、企業が対象国の経済活動ないし事業活動に参加する程度であり、その程度の高さを選別する閾値として「PE の設置」又はそれと同等の意義が認められる「本人の名における契約締結権限の反復行使」が設定されている⁽³⁶⁾。これを満たせば、企業は対象国での課税権に服するほどに、その国の経済や事業に参加している程度（事業施設の規模、存続期間、重要性、取引額や量など）が高いと認識される。そしてもとの目的が課税権の配分であるから、そこには当然、源泉地国における参加の程度が高い＝帰属利得が大ききものは源泉地国の課税管轄に服するべきであり、小さいものまではあえて追求しなくとも良い⁽³⁷⁾、という重要性の原則が働くであろう。

（2）崩れる相関関係

PE 概念が形成されてきた、商売が商売らしかった時代には、事業拠点の規模と継続期間は即ちその拠点の果たす機能、取引、従って所得の大きさを表象しており、拠点規模とそこに帰属する所得規模の間には、素直な相関関係が暗黙のうちに想定されていたであろう。そのような土台の上に、拠点を通じて稼得される所得だけに課税するという帰属主義計算ルールが構築された。

しかし、技術の発達とともに進化する経済取引はこの相関関係を希薄なものとし、小さい又は短期間しか存続しない拠点でも大きな利得が稼ぎ出

(36) 一般的には、企業の外国支店では「契約締結権限の行使」と「契約の履行行為」の両方が行なわれているであろう。工場などは、むしろ契約締結よりも製造行為が中心的活動である。拠点がなくとも「契約締結権限」が行使されていれば拠点があるのと同等視できるのであれば、拠点なしで行う「契約の履行行為」も、一定以上の事業規模で行なわれる場合には、拠点があるのと同等視して良いのではないかとそう考えれば、後述するサービス PE 概念も、あながち PE 界の異端児ともいえないのではないかとと思われる。

(37) 課税の技術的な面やコンプライアンス・コスト、少額不追及等の観点から、源泉地国が一定額以下の事業利得に対しては課税権を主張しないということは、極めて当然で現実的な対応である。

せる事業、さらには拠点が存在しなくとも遂行できる事業の種類や規模が拡大し、一般化してきている。このような事業としてはコンサルティング、技術指導、金融取引、電子商取引、無店舗販売などがあげられるが、これらは往々にして従来の事業よりも高付加価値で収益性が高く、利益が大きい。

2 利得あれども PE なし

独立企業原則による利得計算と、それに先立って行なわれる物理的拠点による対象の選別という不整合からは、「ある国に物理的拠点は有さないが、事業利得は発生している」場合（利得あれども PE なし）に、その利得が相当に大きくとも課税できないという課税上の弊害が生じる。もともと PE 概念は、前述の相関関係の推定の上に結ばれた約束事であるから、このような状況が例外と呼べる限りは、それも止むなしと割り切るものであったろう。しかし、経済活動の発展とともにこの相関関係が崩れる中で、利得があっても PE がないという状況が例外とは呼べなくなってきている。

そして、機能分析を一層重視し、経済的な想定利得を追求⁽³⁸⁾する AOA の導入は、この状況をさらに深刻なものにする。AOA は、重要な人的機能を帰属利得の多寡を決定する最大の要素とする。それはまず、PE 帰属利得報告書においては、企業の内部取引から生じる想定利得を算定するための最重要のファクタとして用いられるが、内部取引における最重要のファクタは、客観的に利得が実現する外部取引においても、当然に同様の重みを有するはずである。対外的に遂行される重要な人的機能からは、少なからぬ利得が実現する。そして、人的機能はしばしば、事業拠点がなくとも存在し得る。従って、源泉地国で高度な人的機能が果たされ、AOA の考え方にに基づけば相応の利得が期待できる状況であっても、物理的拠点が PE 認定レベルに達しない場合には、

(38) 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）251頁は、「独立企業原則自体は、事業体ユニット毎の機能・リスクに基づき独立企業間で成立する所得配分を実現しようとするものであり、その結果は自由競争の下で成立する経済的な所得の帰属である。」と述べている。

利得計算以前に選別段階で対象とならず、源泉地国には課税権すら認められないことになる⁽³⁹⁾。このような問題は、人的役務を提供する事業において顕著である（本章第4節参照）。

さらに AOA は、帰属利得計算を、本店所在地国を有利にする方向で精緻化する（本章第2節4参照）。源泉地国の立場からすれば PE 課税に係る税金が全体的にベースダウンするとともに、AOA の考え方からは利得が認められても PE が認定されないために課税権が認められない利得が増加することで、課税権が過度に制限されることとなる懸念がある。このような PE 課税制度の信頼性の低下を防止するためには、AOA を所与のものとするならば、PE 認定サイドでの制度の是正が必要である⁽⁴⁰⁾。

3 AOA と断崖効果…一方的な居住地国有利

前述の「利得あれども PE なし」という状況は、PE 帰属利得報告書において「断崖効果 (cliff effect)」と表現されている（I パラ 263）。ここでは、「事業活動が閾値のどちら側にあるかによって、源泉地国の課税権が大きく異なることは、閾値を設定する以上は不可避であり、この“断崖効果”は7条の下で AOA を適用した結果ではなく、5条5項⁽⁴¹⁾の適用の結果である」としている。そして続けて、「いったん閾値を超えれば源泉地国が全所得に課税

(39) 非現実的な想定であるが、もし PE 課税が現行の流れ（認定→帰属利得計算）とは逆に、まず①日本で事業活動を行う全ての非居住者・外国法人に対して AOA に基づく事業利得を算定し、次に②その中から PE 認定要件（物理的拠点）を満たすものだけを課税する制度としたら、利得額が大きいにもかかわらず課税対象とならないものが明らかに判別でき、課税権配分ルールとしては奇妙なものになってしまうであろう。②に来るのは、「①の中で金額の大きいものを課税する」などの方が、現実の要請に忠実である。

(40) 本庄・前掲注(38)「恒久的施設の範囲」（青山慶二執筆）251頁は、「現行5条の法的なオール・オア・ナッシングの構造と7条の経済的帰属原則は、本来軋轢を生むものであり、PE の定義も7条改正に併せて抜本的に見直すべきと考える」としている。

(41) パラ 263 は代理人 PE の帰属利得計算に係る部分なので「5項の適用の結果」としているが、これは固定的 PE でも同じことなので、「1項の適用の結果」と同義である。

できる可能性のある現行7条に比べて、実際にAOAは断崖効果を部分的に軽減するであろう(AOA may mitigate some of the cliff effect)」と述べている⁽⁴²⁾。

AOAは、本店機能の評価等を通じて、一般的に現行7条よりもPE帰属利得を減少させる効果を有すると考えられることは前述した。従って確かに、AOAが断崖の高さを軽減する可能性もある。しかしここで注意すべきは、AOAが軽減するのは居住地国(本店)側から見た断崖の高さだという点である。源泉地国側から見る最も高い断崖は、居住地国側からの風景と異なり、「事業活動が源泉地国で行われ、利得も生じているのに、PEが認定されないために課税できない」という構図を取る。AOAによっては、源泉地国側から見た断崖は一向に改善されないばかりか、居住地国側の断崖が緩やかになる分、相対的にますます険峻になるといえよう。

結局、PE帰属利得報告書がいうAOAによる断崖効果の軽減とは、一方的な源泉地国課税の制限強化を意味している。問題にしたいのはこの点であり、源泉地国側にとっての断崖はさらに高く険しくなるという状況である⁽⁴³⁾。

4 AOAと従属代理人PE

代理人PEにおける断崖効果については、上記のとおりPE帰属利得報告書に言及されている。代理人PEの要件は「本人の名の下に契約締結権限を常習的に行使する従属代理人の存在」であり、これは場所ではなく機能によるみ

(42) 例えば代理人PEの例では、帰属利得はゼロ又はマイナスかもしれないとまで述べている(Iパラ264)。代理人を通じて契約した取引から生じる全ての利得が代理人PEに帰属する現行ルールと比べると、これは断崖効果を軽減するというより、一方的に解消するのに近い。PEは認定するものの、機能が伴わないために帰属利得は生じないという形で、実質的にPEを認定しないことに近い効果を生じさせるサーバPEを連想させる内容である(本節5参照)。

(43) 浅妻章如「PEをめぐる課税問題」租税法研究第36号『国際租税法の新たな潮流』(有斐閣、2008)37頁は、今後のPE課税の課題の1つとして、「PEの有無という断絶性と利得帰属という連続性との間で整合性が取れるかという問題がある」と述べて「cliff effect」に触れ、「尤も、断絶性と連続性との違いの故に不整合が生じても仕方がないということと、断絶的な設計の巧拙とは、別論であろう。なお、断絶性はPEの要件がもたらすだけではなく所得区分等でも生ずる。」と指摘している。

なし PE 認定要件と説明される。しかし、契約締結機能が AOA の帰属利得算定上の重要な人的機能として積極的に評価されるか否かは、報告書は明確には述べていない。報告書は代理人 PE の帰属利得計算の説明に相当のパラグラフを割いており（I パラ 49～51 及び 263～283）、そこでは代理人が企業の社員ではなく、第三者の「代理人企業」（グループ企業の場合もあろう）である場合を前提としている。そして報酬が独立企業間価格であればそれ以外に代理人 PE に帰属する利得はないとする「単一納税者アプローチ」は AOA として採用しないことを述べ、代理人企業が契約締結権限の行使以外に、在庫リスクや売掛金に係る信用リスクの引受機能などを遂行する場合、それに対応する利得が代理人 PE の帰属利得となることを確認している。この点を、「状況によっては、機能・事実分析により、従属代理人 PE に帰属する利得はほんの僅かかゼロ、又は損失となるかもしれない（I パラ 264）」などの説明と併せて考えれば、AOA は第三者による契約締結権限の行使を単なる代理人 PE の認定要件としてしか捉えておらず、その契約の履行から生じる利得（の一部）が配分されるべき機能とは認識していないようにも思われる。

もしそうであれば、次の2点が指摘できよう。①同じ「機能」であっても、代理人 PE 認定上の閾値である契約締結「機能」と、AOA が帰属利得計算上重視する重要な人的「機能」とは別物であり、物理的拠点を閾値とする固定的 PE の場合と同様、認定と帰属利得計算の間には重要概念の不整合が存在すること⁽⁴⁴⁾、②それでもなお、場所が存在しなくとも機能が存在すれば PE が認定されるという意味で、伝統的 PE の一つである代理人 PE は、人的職務に係る PE 認定をすでに容認し実現していること、である。

上記①については、契約は商品の所有権移転とそれに伴うリスク引受を法的に確定する行為であり、その締結は第三者である顧客との権利義務関係を当該 PE に帰属させる行為として、AOA における重要な人的機能に該当すると考える。契約の締結は利得の直接的な実現行為（商品の引渡や役務の提供行

(44) 契約締結権限の行使という代理人 PE 認定の要件となる機能は、その PE の利得計算には影響しないという不整合が存在することになる。

為などの契約履行行為)ではないが、それと同様に、利得の発生に大きく寄与する。従って、仮に第三者の従属代理人企業が契約締結機能だけを遂行し、他の在庫管理などの機能やリスクは一切問わず、その人的役務の対価としての適正報酬が支払われていたとしても、その上で代理人 PE にも、本人企業が契約を締結したことにより生じた権利義務や資産・リスクの帰属に応じた利得が配分されるべきであると考え⁽⁴⁵⁾。仮に契約締結権限を行使するのが本人企業の社員であれば、上記の内容はさらに当然のこととなる。

また、②については、第2章第4節で検討したい。

5 いつか来た道…電子商取引におけるサーバの PE 認定との比較

代理人 PE に関する検討のとおり、PE 認定と帰属利得計算の不整合からは、「利得あれども PE なし」とは逆の、「PE あれども利得なし」という可能性も生じる。AOA では、PE が認定されても、そこで果たされる重要な人的機能が低ければ、帰属利得も少額に止まる。

21 世紀に入る前後において、クロスボーダーの電子商取引から生じる事業所得の課税に係る議論が世界的に行なわれた⁽⁴⁶⁾。最終的に OECD は、取引に

(45) この場合、従属代理人への報酬が「人的役務提供の対価+契約額の〇%」というような形式であり、その割合が契約締結機能を適正に反映しているとすれば、契約締結機能に係る利得が代理人企業の利益として実現すると考えられるため、代理人企業がその他の機能も併せて行なっていない限り、代理人 PE の帰属利得が代理人企業への報酬(損金)とネットされる結果、額としてはゼロになるという可能性もあろう。

一方、契約締結自体が困難で、事業活動の中で相当の重要性を有し、大きな付加価値を生じ、契約さえ締結できれば利益の期待度が高いような状況があるとするれば、そのような契約を締結した代理人 PE に帰属する利得は当然大きいものになる。やや特殊な状況かもしれないが、希少価値のある商品や美術品、価値の高い不動産担保付の不良債権などがその例と考えられる。

(46) 本庄・前掲注(15)『国際租税法』537頁以下で、電子商取引に関する国際課税の諸問題を網羅的に説明、検討している。OECD を中心とした検討の経緯については渡辺智之「電子商取引に関する最近の OECD での検討状況」租税研究第 599 号(1999.9)、同「インターネットに関連する課税上の諸論点」フィナンシャル・レビュー 52 号(1999.12)、同「電子商取引の課税問題に関する議論の経緯」IFMP Discussion Paper Series (No. 00A-03)を参照。

金子宏・中村雅秀編『電子取引と国際税制』(清文社、2002)は、電子商取引に係

使用されるサーバの PE 該当性を認める結論を導いたが、その上で、人ならぬ装置であるサーバ自体は重要な人的機能を果たしていないため、帰属利得は極めて少額になるとした。「PE あれども利得なし」である。しかしこの問題は、人的役務提供事業と同様、「利得あれども PE なし」に端を発している。

(1) 電子商取引の源泉地国課税に係る議論

20 世紀末から議論が高まった、インターネットによる電子商取引を巡る各種の課税問題に対し、OECD は 1998 年のオタワ閣僚級会議において基本的な対応方針の枠組⁽⁴⁷⁾を確認し、それらに合わせた 5 つの諮問グループ (Technical Advisory Group: TAG) を設置して、多角的な検討を行なった。

電子商取引の事業所得課税においては、インターネットの発達により、企業が PE を有さずに外国の市場で相当の事業活動が展開できるという新たな状況下での、課税権の配分が論点であった。現行の PE 課税体制の硬直性と、進化した取引形態への対応の限界が指摘され、源泉地国への課税権配分の見地から、従来の PE 概念に代わる新しいルールも多く検討された。伝統的 PE 概念の下では、電子取引の特性が拠点・介在者なしの事業を可能にする点にある以上、課税権は源泉地国から居住地国に移らざるを得ない。しかし、消費者が源泉地国におり、その市場が販売の舞台となっている以上、源泉地国に課税権が全く配分されないような在り方は、国家間の公平に反するであろう⁽⁴⁸⁾。

(2) OECD の結論

この中で、電子商取引に使用されるサーバの PE 該当性問題が、OECD を

る我が国での議論 (国際課税京都フォーラム・第 3 回シンポジウム) を総合的かつ詳細に紹介している。浅妻章如「情報通信技術の発達と、恒久的施設・所得源泉」租税研究 659 号 (2004. 9) は、電子商取引に係る PE 課税の限界 (認定できても帰属利得が欠如する) から、仕向地主義的課税への発想の転換を示唆して興味深い。佐藤正勝「電子商取引と課税—最近の動向」租税研究第 640 号 (2003. 2) は、電子商取引課税に係る諸外国の対応を詳細に紹介している。

(47) 枠組は“Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions” (OECD, 1998. 10. 8) 参照。

(48) 本庄・前掲注(15)『国際租税法』、545 頁。

含む多くの学者・実務家により、PE の歴史的意義や事業所得に係る国際課税制度の再構築にまで踏み込んで議論された。OECD は、電子商取引と他の伝統的な取引との間で課税は中立的かつ公平であるべきとする視点から、最終的にはサーバと無形物であるウェブサイトとを切り離し、サーバという装置が設置されている「場所」を伝統的 PE 概念（固定的 PE）の枠内に取り込み、サーバは原則的に PE を構成するとした（パラ 42.1～42.10）。しかし、同時期に進行していた AOA の検討との関係において、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極めて少額に止まると暫定的に結論付け⁽⁴⁹⁾、サーバ PE 認定の実効性を大きく削減している。この結論は、帰属主義の下では⁽⁵⁰⁾、サーバは PE を構成しないという結論⁽⁵¹⁾と現実的に等しいといえよう⁽⁵²⁾。

その後電子商取引に係る課税問題の焦点は直接税から消費課税の問題に移行しており⁽⁵³⁾、PE 帰属利得報告書では、サーバ PE を人的機能を伴わな

(49) OECD, (2001. 2), "Attribution of profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transactions", Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits, para. 139-144.

(50) 総合主義の下では、吸引力原則により PE に帰属しない国内源泉所得も課税対象となるため、PE が認定されるか否かにより、大きな違いが生じる可能性がある。しかし、OECD は総合主義を認めていない

(51) 例えば英国は、サーバを PE と認定しない立場を明確に打ち出している。英国歳入関税庁 (HMRC) がホームページで公開しているインターナショナル・タックス・マニユアル INTM266100 (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/international/INTM266100.htm>) 及び OECD モデル 5 条コメントリの英国所見 (パラ 45. 5) 参照。この英国の姿勢に批判的に触れたものとして、J. ササヴィル「租税条約をめぐる最近の諸問題」租税研究第 652 号 (2004. 2) 90 頁。

(52) 増井良啓「電子商取引と国家間税収分配」ジュリスト 1117 号 (1997) 41 頁は、電子商取引の課税問題に先鞭をつけた米国財務省の報告書 "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce" (1996. 11) を材料に、先端的な取引に既存の課税ルールを類推適用する対応は、電子商取引課税の、居住地ベース課税へのなし崩し的な移行を招きかねないという懸念を表明している。

土屋重義「恒久的施設概念についての考察」税大ジャーナル第 7 号 (2008. 2) は、電子商取引の居住地国課税へのシフトを批判している。

(53) S. Buydens, D. Holmes, J. Owens "Consumption Taxation of E-Commerce: 10 Years After Ottawa" (Tax Notes Int'l, 2009. 4. 6, p. 61) を参考とした。

い PE には利得が帰属しないことの例として使用し、上記の結論を再度確認している（Iパラ 95）。

（3）問題の差し換え？

この結論は、電子商取引に係る源泉地課税問題を差し換えた感がある。もともと議論は、PE がないのに事業活動が行なわれ、相当規模でその国の経済への参加・市場への参入が認められる状況下での源泉地国への課税権の配分、すなわち「利得あれども PE なし」の検討から始まっている。それに対し OECD は、サーバを PE と認定した上で、「PE あっても利得なし」を結論とした。サーバが PE に該当するという解釈は、源泉地国に配慮したようにも感じられるが、AOA の考え方からはサーバが単独で PE 認定されても帰属利得はほとんど発生せず、肩すかしになる。もともと、サーバはどこにでも設置できる性格のものであり、PE 認定の回避は容易と思われる。そのようなものに PE 該当性を認める意義はあまり大きくないであろう。OECD の結論は、電子商取引が惹起した事業所得課税の新たなルール模索の議論を元の鞘に収めつつ、居住地国有利に決着した。

AOA が帰属利得計算の柱とする「重要な人的機能」が居住地国の課税権を守った、と見ることもできようか⁽⁵⁴⁾。源泉地国が、電子商取引に関して新たな課税権の獲得を期待したとすれば、対処策の枠組において「既存の事業との課税の中立性⁽⁵⁵⁾」が前提とされた初期の時点で勝負があったといえよう。PE が認められないか、認められても帰属利得がないか、いずれにせよ現実が変わらず、課税権の振り子が源泉地国に振れることはなかった。

(54) このようなサーバ PE に係る議論を見ると、AOA が居住地国有利の規定であることが理解しやすい。PE 帰属利得報告書の I パラ 264（本節 4 参照）は「代理人 PE であれば帰属利得を有するという推定は全く働かない」などとしているが、代理人 PE に係る源泉地国課税権も、サーバ PE と同様の論法で縮小されていく可能性があるのではないか？

(55) OECD, “Electronic commerce: Taxation framework conditions” (8, Oct. 1998), pp 3-4.

第4節 問題の焦点としての人的役務提供事業

前節で、AOAの導入により「利得あれどもPEなし」という問題が顕在化する懸念を述べた。この問題は特に「人的役務提供事業」において顕著に現れ、源泉地国の課税権を過度に制限し、国際的な課税権配分ルールとしてのPE課税の信頼性や公平性を脅かすと考えられる。本稿はこれを、AOAとPE認定との概念的な不整合が具体的な課税上の弊害として顕在化する最大の場面と認識し、この是正を中心的課題として、第2章以下で対処策を検討していく。また、人的役務とは別に、同様の弊害は、PE認定における準備的・補助的活動の取扱においても生じる。こちらの問題については、第4章で検討する。

1 伝統的PE課税になじまない事業

各種の事業形態の中で、人的役務提供事業は、AOAが最も重要視する（そしてPE認定上は重要視されない）「重要な人的機能」が、そのまま事業の中心的行為として客観的かつ直接的な所得創出の源となり、しかも個人の行為が全てであり、一般的には大掛かりな施設や機器等も使用せず⁽⁵⁶⁾、クライアントの事業の現場や施設内などで実施され、自前の拠点を必要としない場合も多い事業である。サービスの高付加価値化から、相当多額の利得が算定される場合であっても、機能だけが存在して拠点が存在しない事業形態は、性格的に伝統的PE課税に最もなじまない⁽⁵⁷⁾。この点が、人的役務提供事業が「利得あれどもPEなし」の問題を大きく顕在化させ、PE課税の不均衡⁽⁵⁸⁾の

(56) 自前の大規模な設備を使用するような場合は、固定的PE又は大規模設備PEを構成する可能性も生じる。

(57) 建設現場での設計や監督といった役務提供は、一定の要件を満たせば建設PEを構成する。この意味で、設計や監督活動は、固定的PEとサービスPE（後述）の結節点に位置すると考えられる。また、役務提供者が自ら、企業の名における契約締結権限も反復行使する（自分で契約を取り、役務を提供する）場合には、代理人PEを構成する可能性はある。この他、人的役務を提供する場所が、「事業を行なう一定の場所」に該当し、固定的PEを構成する可能性がある（この可能性と要件は第3章で詳細に検討する）。

(58) すなわち、①源泉地国と居住地国との関係で、課税権配分が不均衡となるほか、

焦点となる理由である。

電子商取引という事業形態からも、同様の問題は生じる。外国支店や代理人を通さず、インターネット上で契約が成立し、商品だけが直接配送される（時には商品自体もインターネット経由で配信される）事業において、「利得あれども PE なし」の状況が生じた。これに対する適正な課税の在り方が議論されたが、結果的に問題点が「PE あれども利得なし」に差し替えられたことは前述のとおりである（本章第 3 節 5 参照）。しかし、人的役務提供事業はサーバと異なり、源泉地国に重要な人的機能が明らかに存在するため、PE が認定されれば、この機能を内部取引・外部取引を問わず利得の源として重要視する AOA の下では、それ相応の帰属利得が確実に生じるであろう。

2 生産と消費の同時性

外国に人員を派遣して行なう人的役務提供、すなわちサービス貿易には、財の貿易にはない独自性があり、これはかなりの程度サービスそのものの独自性に起因する。サービスの独自性とは、①財は有形であるがサービスは無形、②財はより同質的であるがサービスは異質で多様（個々の提供者によって質が異なる）、③財の生産と消費とは分離しているが、サービスは生産と消費が不可分（同時性）、④上記③の理由によるサービスの非在庫性、とされる。この中でサービス貿易に関して重要な点は③と④である⁽⁵⁹⁾。

サービスにおいて生産と消費が不可分（生産と消費の同時発生）ということは、役務提供地が原産地国であると同時に仕向地国ということである。そしてサービスには在庫性がないので、財のように他所への転売や貸借はできない。まさに役務提供行為が事業活動の中心であり、役務提供地国が 100%

②ある国で PE なしで人的役務提供事業を行なう外国法人と、PE を通じてその他の事業を行ない、同等の利得を得ている他の外国法人との間でも課税上の不均衡が生じるし、③同様の人的役務提供事業を行なう内国法人との間でも課税上の不均衡が生じることになる。

(59) 中本悟「サービス貿易と GATS 体制」季刊経済研究（大阪市立大学経済研究会）第 28 巻第 2 号（2005. 9）、20 頁～。

の所得源泉性を有していると考えられる。

さらに、サービス貿易の自由化の動き⁽⁶⁰⁾や人の移動手段の進歩からサービス貿易は増加しており⁽⁶¹⁾、その1形態としてのクロスボーダーの人の移動によるサービス提供⁽⁶²⁾も今後一層増加すると考えられる。付加価値の高い専門的なコンサルタントや各種技術の提供は、今後は先進国の主要輸出品となっていくであろう。このようなサービス貿易の質・量の拡大の中で、課税の入り口要件を伝統的な物理的拠点の有無で律し続けることには無理があると思われる。

3 PE 課税の信頼性維持のために

電子商取引も人的役務提供事業も、その課税が伝統的 PE 概念の枠内で律しきれない（利得あれども PE なし）という点で同種・同根の問題であり、先進国・途上国を問わず全ての国において生じ得る、相当に普遍的な問題である。特定の源泉地国でしか生じないような課税の不均衡ならば、その国が個別の租税条約において自らの課税権を主張していくことが中心的な対策となろう。しかし、このような普遍性の高い問題の是正は、源泉地国の歳入増加というローカルな主張を超えて、他の事業や納税者とのバランス上、全体的に居住

(60) WTO 協定の付属書である GATS (General Agreement on Trade in Services) により、サービス貿易の自由化のルールが取り決められ、我が国を含む各国において自由化が進められている。

(61) 我が国のサービス貿易の内、直接の人的役務提供を含む「その他営利業務サービス」の収支は次のとおりである（単位：100 万ドル）。

	1995 年	2000 年	2005 年	2007 年	2008 年
受 取	24,437	17,709	27,279	32,918	41,135
支 払	31,871	24,296	26,497	34,838	40,549
収支尻	▲7,434	▲6,586	782	▲1,920	585

出典：(財)国際貿易投資研究所「サービス貿易統計データベース」
(<http://www.itii.or.jp>)

(62) GATS はサービス貿易を 4 つの類型（モード）に分けている。その内、「自然人の移動によるサービス提供」は第 4 モードである。他の類型としては「国境を越えるサービス取引（第 1 モード）」、「海外における消費（第 2 モード）」、「業務上の拠点を通じてのサービス提供（第 3 モード）」がある。

地国有利に傾きすぎる PE 課税制度の天秤を、通常的位置に戻す試みということができよう。すなわち制度自身の信頼性維持の試みである。

このようなことから本稿では、「人的役務提供事業（個人の自由職業者を含む）に係る源泉地国課税の不均衡」を、現時点での、AOA 導入に起因して顕在化すると想定される最大の弊害と考え、この問題の是正（源泉地国における人的役務提供事業の適正な課税）のための方策を中心に検討する。この課税関係の整理と検討は、PE を伴わない事業活動が他の業種で行われた場合の課税関係を検討するための、基本的な考え方と応用の可能性を提供するものともなる。

人的役務提供事業が、役務提供地国に設置した事業拠点に人員を配置して行われるものであれば、通常の PE 課税の枠内である。上記の弊害は、自前の拠点なしに人員だけを派遣して役務を提供する事業形態から生じる。以下、本稿において「人的役務提供事業」という場合、基本的には、役務提供者が外国で拠点を伴わずに遂行する事業形態であることを前提として検討していく。

4 準備的・補助的活動の取扱

人的役務提供事業の問題とは別に、AOA と PE 認定の概念の不整合は、PE の定義自体にも影響を及ぼす。

OECD モデル 5 条 4 項は、1 項の要件を満たす拠点（事業を行なう一定の場所で、それを通じて事業の全部又は一部が行なわれている場所）であっても、「準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的とした場所」は PE に当たらないと規定している。これは、一般的定義に該当する物理的拠点に対し、機能的な面からさらに PE の範囲を絞り込む制限的な定義である。

準備的・補助的活動のみを行なう拠点を PE から除外する根拠は、①その事業活動が当該事業における本質的かつ重要な活動ではないこと、②内部取引であること、③そのような活動から生じる利得は少額で、しかも具体的な算定が困難であることなどに求められる。

PEにおいて、5条4項に掲げられた準備的・補助的活動と他の事業活動が併せて行なわれている場合には、双方の利得がPEに帰属することになる（パラ30）。しかし、準備的・補助的活動に含まれる単純購入活動については、例外的に、PEが他の事業活動と併せて行なう場合でも、そこから生じる利得はPEに帰属しないし、単純購入活動のために要した費用も利得から控除されない（7条5項、7条パラ57：以下「単純購入非課税ルール」という）。独立企業原則とは全く相容れない内容であるが、単純購入から生じる利得は一切認識しないという意味では、一貫性があるといえなくもない。

このような取扱に対し、次の疑問が提起される。これらの問題は、第4章で検討する。

- (1) AOAは、事業拠点を独立企業と擬制することを通じて、内部取引に対し精緻な独立企業原則を適用することを趣旨とするため、準備的・補助的活動を除外する上記根拠の正当性は大きく後退する。AOA導入の後も、同様の取扱を継続すべきか否か。
- (2) AOAは7条5項の単純購入非課税ルールを削除し、単純購入の特別扱いを終了して、他の準備的・補助的活動と同様の取扱とする。しかし、単純購入（仕入）活動は、内部取引であっても他の準備的・補助的活動とは一線を画す、事業の本質的な活動の一つと考えられる。AOAの下で、準備的・補助的活動のPE認定除外という取扱が継続される場合、単純購入活動をそこに含めたままにしておくことが適切か否か。

第2章 伝統へのチャレンジ

第1章で、PE 課税制度の信頼性を維持するためには、人的役務提供事業の課税の適正化が不可欠であるという問題を提起した。第1章第4節で検討したように、人的役務提供事業は生産と消費が同時に行なわれる、所得の源泉性のもっとも濃い事業であり、同時に事業拠点なしでもしばしば遂行可能なもので、PE 課税とは相性が良くない。

ところでPE には、伝統的な概念の他に、個別の租税条約上に幾つかの派生形が認められる。これらは、源泉地国（特に途上国や天然資源保有国等）が自国課税権の維持・確保のため、特定の事業活動に限ってPE の認定範囲を広く取るもので、伝統的な定義に代替するPE 定義である。従って、第三国がそのまま採用できるものばかりとは限らないが、いずれも伝統にチャレンジするものであり、各国の現実を反映したPE 概念修正案の集合体ともいえることから、PE 認定範囲の在り方を検討するための大きな材料となるであろう。そこで本章では、まず第1節・第2節で「代替的PE」の全体像を概観し、それらの定義や根拠を確認する。次に第3節・第4節で、その中でも人的役務の提供者又はその活動の継続的な存在が認定要件となる「サービスPE」に焦点を当て、その概念と論点をやや詳細に検討する。

また、第5節では、自由職業者課税や芸能人課税など、PE 課税以外の人的役務に係る課税規定を概観する。サービスPE 課税と隣接し、時に重複するこれらの規定の相互関係の整理も、人的役務の適切な源泉地国課税を探る上で、避けて通れない。

第1節 代替的PE 総論

伝統的なPE 概念においては、最近の取引実務と合致しない場合が生じている。伝統的な概念で律しきれない点を補充し、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 PE (non-fixed place PE) の検討が必要となっている^{(63) (64)}。

1 代替的 PE の種類

代替的 PE といわれるものには、①大規模設備 PE (substantial equipment PE: 国内にある大規模で重要な事業用設備や資産が PE を構成するとするもの)、②オフショア PE (offshore PE: 天然資源の探査・開拓活動等を PE とみなすもの)、③保険業 PE (insurance PE: 保険代理人を通じて保険料を徴収、又は当該国内のリスクが付保される場合に PE ありとみなすもの)、④サービス PE (services PE: 一定の要件を満たす役務提供活動を、PE を通じて行われるものとみなすもの) 等が含まれる。また、⑤芸能人 PE (芸能人や運動家の活動に課税するため、役務提供地に PE があるとみなすもの) は、やや課税技術的な性格が強いが、本稿では代替的 PE に含まれるものとして検討する。

なお、開発途上国の立場を強く反映する国連モデルには、上記③と④が条約本文 (5条) に置かれている。OECD モデル本文には代替的 PE は置かれていないが、コメントリには④の代替条文案 (パラ 42.11~42.48) が置かれ、また① (パラ 2、8、9)、② (パラ 15)、③ (パラ 39) について言及されている。⑤は各モデル条約にはそのような規定はなく、個別の租税条約上の規定となっている。

(63) IFA 第 63 回総会のセミナーA「Alternative PE rules」での代替的 PE の必要性に関する説明より。

(64) Arvid A. Skaar. (1991) “Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle”, Kluwer Law and Taxation Publishers, p574 は、「資本輸入国は、高度な可動性 (high mobility)、恒久性の欠如 (impermanence)、物理的拠点の欠如 (lack of a physical location) を特徴とする事業に適用する PE 概念を条約に含めようとするだろう」と予言している。この大著作では、ノルウェイらしくオフショア PE も詳細に検討されているが、ここに示された問題意識 (高度な可動性や恒久性・物理性が欠如する事業の PE 認定) は、20 年後の現在に、まさにそのまま当てはまっている。

2 代替的 PE の系譜

OECD モデルの 5 条コメントリを材料にして、簡単に伝統的 PE と代替的 PE の性格を整理すると、次のようになろう。

PE の原点である固定的 PE は、事業を行なう一定の場所という物理的存在に着目する（パラ 2）。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）、認定要件に明確な期間的閾値を設ける建設 PE（パラ 16）、天然資源探査という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⁽⁶⁵⁾）がある。

なお、建設 PE の対象に含ま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」の存在が前提となっているものの、サービス PE との類似性が強く認められる⁽⁶⁶⁾。

一方、物理的存在という要件の代替的なテスト、すなわちみなし PE として、企業に従属する者による契約締結権限の反復行使という機能に着目した代理人 PE（パラ 35）がある。この延長線上には、保険業の特質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（対価の徴収場所や引受リスクの所在地）を重視した保険業 PE（パラ 39）がある。サービス PE（パラ 42.11～42.48）も場所や設備ではなく人の存在や機能に着目し、PE 認定の追加的基準（supplementary basis：パラ 42.35）である点では代理人 PE と同様である。しかし、代理人 PE の機能は本人企業に対する役務提供であるのに対し、サービス PE の機能は顧客に対する役務提供である点で、認定範囲は基本的に重複しない。

また、芸能人 PE は場所の他に期間の閾値も取り払い、純粋に活動（役務提供）内容だけに着目する。芸能人の所得には役務提供地国が直接課税する方

(65) パラ 15 は、天然資源の探査活動は原則として 1 項（固定的 PE）によって規律されるとしつつ、締約国間の合意により、探査活動に係るみなし PE を個別条約に挿入することができるとしている。

(66) 我が国の条約例でも、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（インドネシア、フィリピン）。

法もあり（本章第5節参照）、PE認定は課税権配分のための技術的な手段であるが、サービスPEと近接した概念といえる。

第2節 代替的PE各論

1 大規模設備PE

(1) 概要

OECDモデル5条コメンタリ・パラ2は、「事業を行う場所」として「建造物 (premises)、又は一定の場合には機械 (machinery) や設備 (equipment) などの施設 (facility)」を挙げ、例えば機械の存在が場所を構成する可能性があるとしている。パラ8は、企業が他方の締約国に、事業を行なう一定の場所を保有せずに産業上、商業上又は学術上の設備 (industrial, commercial or scientific equipment : ICS 設備) 等の単なるリースを行なう場合には、当該設備自体は貸主のPEには該当しないが⁽⁶⁷⁾、当該設備の使用に係る意思決定に参加したり、設備が貸主の責任と管理の下で使用されるような場合には、貸主の活動は単なる他者へのリースを超えて、自らの事業としての活動を構成するとしている。また、パラ10は自動設備(ゲーム機や自動販売機)について、自動設備を設置又はリースした企業が自己の計算でそれら进行操作・維持する場合にはPEが存在するとしている。

「場所」概念の延長として把握されるこのような設備や機械は、物理的には一定以上の規模(大きさや数量等)、機能的にはその事業活動の本質的な部分を構成していることが必要とされる。そして、大規模・重要な設備

(67) 不動産や設備等の単なる裸の賃貸は、貸し手企業の「事業の場所」とはならない。そのような資産を通じて、貸し手企業の事業自体が遂行されていることが必要とされる。これは、我が国タックスヘイブン税制の適用除外基準(事業基準)において、受動的所得を生じる事業(パッシブ事業)の1つに掲げられている「船舶…の貸付を主たる事業とするもの」が「裸用船」に限られる(措置法通達66の6-15)ことと同様の考え方であろう。裸用船はパッシブ事業であり、定期用船(船員を配乗して貸し付ける)であればアクティブ事業となる。PEは事業所得を課税対象とするところ、設備や不動産の裸の賃貸借はアクティブな事業ではないということであろう。

を使用した非居住者の事業活動が、設備所在地国のクライアントのために有償で行なわれたり、賃貸借の形態を取る場合、非居住者の事業活動に課税できないとすれば、所在地国の課税ベースがその対価相当額分の侵食を受けたと見ることができる。大規模設備 PE の認定根拠は、このような点に求められるであろう。

(2) 我が国の条約例

平成 20 年に全面改定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。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要因として、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を考慮することが了解されている。

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・開発活動にも、「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。この他、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く。平成 21 年 12 月に発効したカザフスタン条約 5 条 2 項(g)は、固定的 PE の例示として「天然資源の探査若しくは採取のために使用する設備」をあげている(本節 2 参照)。

2 オフショア PE

(1) 概要

国土が海洋に面した国（沿岸国）は、領海⁽⁶⁸⁾外の大陸棚⁽⁶⁹⁾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⁽⁷⁰⁾。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⁽⁷¹⁾。天然資源を採取する場所自体は固定的 PE の定義に含まれ（OECD・国連モデルとも 5 条（2）項（f））、当該資源の探査活動から生じる所得についても事業活動である限り 5 条 1 項の適用が原則であるが、OECD では課税権の帰属と所得の性質決定という基本問題について共通の見解に到達できなかったため、コメントリに PE 認定に係る 3 つの選択肢⁽⁷²⁾を述べるに止まっている（パラ 15）。

天然資源を保有し、採取に積極的な国々は、建設 PE ルールを含む伝統的 PE 規定では深海等で行なわれる特殊な探査・開発活動（以下「オフショア活動」という）の実態を適切に反映できないと考え、個別の条約に課税規定を置いている。

代表的な英ノルウェイ条約では、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 PE 課税規定が置かれている。オフショア活動は「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（23 条（2）項）」と定義され、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、「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（23 条（3）項）」とされる⁽⁷³⁾。ただし、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いう閾値が置かれる（23 条（5）項）。PE を構成する具体的なオフショア活動は、固定又は浮動の各種船舶や海底油田掘削場（ships, vessels,

(68) 12 海里の範囲内（海洋法に関する国際連合条約第 3 条）。

(69) 原則として 200 海里（海洋法に関する国際連合条約第 76 条）。

(70) 海洋法に関する国際連合条約第 77 条。

(71) オデコ大陸棚事件・東京高判昭 59・3・14 訟月 30 巻 8 号 1472 頁参照。

(72) 個別に条約で合意可能な選択肢は、①天然資源の探査活動からは PE は認定されない、②認定される、③一定の期間的閾値を越えて継続する場合に、当該探査活動は PE を通じて行なわれるものとする、とされている。

(73) オフショア活動における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）の認定も定められている（23 条（4）項）。

platforms—fixed or floating) により行なわれる広範な作業（遠隔操作の海中設備により行なわれるものを含む）、例としては地震波探査(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。

23条(6)項は、基本的に必需品や人員の輸送を目的とす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・国連モデルとも8条)としての課税が行なわれる旨を定めている。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である。

(2) 我が国の条約例

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。

なお、天然資源の探査活動をオフショアに限定しなければ、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、平成21年12月に発効したカザフスタン条約5条2項(g)では探査若しくは採取のために使用する設備がPEを構成する(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。

また、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。さらに、ニュー・ジーランド条約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。

3 保険業 PE

(1) 概要

国連モデル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、当然そちらが優先される。

また、OECD モデル5条コメントは、「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 (パラ 39)」とし、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規定を置いておくとする。しかしOECDは、このような規定を個別条約に含めるか否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。

(2) 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、国内で保険料が徴収されたり、国内のリスクが引き受けられている場合には、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い従属代理人でも PE を構成する可能性がある。

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もある一方、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。

(3) 我が国の条約例

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 項に規定が置かれ、いずれも国連モデルに準じた、ほぼ同一の内容となっている。すなわち、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、但し独立の地位を有する代理人を除く) を通じて、他方の締約国内で保険料を受領する場合、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。

4 サービス PE

サービス PE は、物理的な場所の概念から離れ、企業の社員等の外国における継続的な滞在又は一定日数以上の人的役務の提供行為があった場合に、みなし PE を認定するものである。国連モデル 5 条 (3) (b) に規定が置かれており、2008 年には OECD モデル 5 条のコメントリ (パラ 42.11~42.48、*“The taxation of services”*) にも、二国間の合意により採用できる代替的 PE 条

文案として挿入された。源泉地国における「人」又は「人が果たす機能」の継続的存在（多くの場合 183 日超）を重視するもので、先進諸国と途上国との条約例があり、我が国でも幾つかの条約に規定が置かれているが、近年初めて先進国間（米加条約：2007 年署名、2010 年施行）でも導入を見た。サービス PE に対しては先進国からの批判もあるが、人的機能と PE 認定をリンクさせ、事業形態間の PE 課税の不均衡を削減する PE 概念としてその意義は大きいと考えられるため、第 3 節で詳しく検討する。

5 芸能人 PE

(1) 概要

芸能人又は運動家の個人的活動による所得に対しては、短期間、単発的、高額報酬などの特殊性から、PE の有無や活動期間にかかわらず、役務提供地国に課税権が認められている（OECD・国連ともモデル条約 17 条 1 項）。また、企業が芸能人個人の活動を事業として提供する場合にも、当該企業に対する課税権が役務提供地国に認められる（2 項）。

モデル条約に準じた個別条約であれば、課税は国内法に基づいて行なわれることになるが⁽⁷⁴⁾、2 項に係る課税方法について、個別条約の中には「企業が芸能人等の役務の提供事業を行なう場合には、役務提供地国に PE を有するとみなす」と規定し、PE 認定を通じて課税対象とするものがある。これはいわば、芸能人の役務提供という人的機能に着目した PE であるが、企業の利得をネット課税するために PE 課税の枠組を利用した、課税技術的な側面が強いものともいえる。内容的には、サービス PE との高い類似性が認められる（第 5 節 2 参照）。

(2) 我が国の条約例

我が国の条約例ではアイルランド条約 5 条 4 項、フィジー条約（1962 年の日英の原条約）2 条（1）項（i）（iv）（bb）、デンマーク条約 5 条 3 項（b）、

(74) 我が国の場合は、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）。

ブラジル条約4条(7)項に規定が置かれている。デンマークとブラジルでは運動家は含まれず、芸能人の活動のみが対象となっている。

なお、旧オーストラリア条約⁽⁷⁵⁾、旧イギリス条約、旧フランス条約(1969年)にも規定が置かれていた。我が国の条約以外でも、早い時期の条約でこの種の規定を置くものは多かったようである。

第3節 サービス PE の現状

代替的 PE を概観してきたが、ここで人的役務を対象とするサービス PE に焦点を当てる。サービス PE は、事業拠点を有さないクロスボーダーのサービス提供事業を、PE 課税の対象に取り込むものである。企業の従業員その他の職員が外国に滞在してサービス活動を行なう場合に、その個人の滞在又はサービス活動の継続期間が一定の期間的閾値を満たせば、当該事業は PE を通じて遂行されたとみなされる。人の機能を要件としている点で PE 認定と AOA を関連付ける可能性を有しており、PE 課税の在り方を考える上での重要な材料と考えられるため、以下、OECD モデルのコメントリ、国連モデル及び我が国の条約例を分析した上で、サービス PE の現状と論点を検討する。

1 OECD コメントリの代替条文案…(a)型と(b)型

2006年12月に、二国間の合意により採用できる代替的な PE 規定としてのサービス PE 規定を OECD モデル5条のコメントリに挿入するためのドラフト⁽⁷⁶⁾が公表され、2008年にはコメントリに正式に採用された。パラ 42.11～42.48まで、多くのパラグラフが割かれている⁽⁷⁷⁾。パラ 42.23に示された代

(75) 「企業が事業を行なうにあたり芸能人等の役務を提供し、かつ、その芸能人等が直接又は間接に当該企業を支配する場合には…PE を有するものとされる」と規定され、芸能人が当該企業を支配している場合という要件が付されていた。

(76) OECD, “The tax treaty treatment of services: proposed commentary changes”(2006.12).

(77) パラ 42.11～42.22まではサービス PE の必要性や根拠等、パラ 42.23は条文案、

替条文案の要約は、次のとおりである。

一方の締約国の企業（個人を含む⁽⁷⁸⁾）が他方の締約国内で役務を行なう場合で、次に該当する場合には、その役務提供活動は、他方の締約国に所在する PE を通じて遂行されるものとみなす。

- (a) 役務提供が、連続する 12 ヶ月のうちに合計 183 日を超えて当該他方の締約国に滞在する個人を通じて提供され (①)、かつ、その間の企業の能動的事業に係る総収益 (gross revenues) の 50%超がその者の活動から生じる場合 (②)、又は
- (b) 役務提供が、当該他方の締約国に滞在する 1 人以上の個人を通じ、連続する 12 ヶ月のうちに合計 183 日を超えて、同一又は関連するプロジェクトのために提供される場合。

ただし、いずれの場合も、その役務が 5 条 4 項に定める準備的又は補助的活動に限定される場合には、この限りではない。また、ある個人が企業 A の下で (on behalf of) 行なう第三者への役務提供は、他の企業 B がその個人の活動内容を指揮、命令又は監督する (supervise, direct or control the manner) のでない限り、B が行なうものとはされない。

ここには、サービス PE を認定する (a)・(b) 2 通りの要件が示されている。いずれも個人の自由職業者及び企業の両方に適用になるが、(a) は 1 人の個人を単位とし、その「滞在日数」(①) を中心的要件とする。そこに、当該個人の活動を通じて稼得される収益の総収益に占める割合 (②) が付随的要件として加えられ、(a) が適用される企業の規模を制限している。これに対し (b)

パラ 42.24~42.48 は解釈が中心である。事例を多用しボリュームのある記述は、拡大解釈を防ぐためにサービス PE の輪郭をできるだけ詳細に描き出しているといった印象を受ける。

- (78) 「企業」はあらゆる事業の遂行について用い (OECD モデル 3 条 1 項(c))、「事業」には自由職業その他の独立の性格を有する活動を含む (3 条 1 項(h))。従って「企業」には、個人の自由職業者と、役務提供事業を行う個人企業・法人企業がすべて含まれる。

は、一つ又は関連する複数のプロジェクトを単位とし、役務提供者の数にかかわらず、そこに投下される役務の「提供日数」が要件となっている⁽⁷⁹⁾。この提供日数は、提供者が複数の場合でもその「延べ日数」ではなく、役務提供があった日の合計数であることに注意が必要である。

以下本稿では、この OECD モデルのコメンタリに示された 2 種類の要件をサービス PE の 2 つの基本形と捉え、単に「(a)型」、「(b)型」と記す。

基本的には、(a)型は個人の自由職業者 (OECD モデル旧 14 条や国連モデル 14 条の対象者) 及び小規模の企業 (ワンマンカンパニー又は 1 人の稼ぎが当該企業全体の 50%を超える可能性があるような、少数の社員への依存度が高い企業) に対して適用される。内容は国連モデル 14 条 1 項(b)の「183 日ルールによる自由職業者課税」に非常に類似している。1 人の個人が単位であるから、算定される利得の規模も自ずと限定されるであろう⁽⁸⁰⁾。

一方(b)型の対象者は、(a)型の範囲も含むが、それより規模の大きい企業も想定される。国連モデルのサービス PE とほとんど同様の規定であるが、個人の自由職業者であっても、要件を満たす限り(b)型の対象となる。

留意すべき点としてはまず、役務は第三者に対して提供され (パラ 42.30)、役務提供の場所は PE を認定しようとする当該国内であることが必要である。この場合、役務提供を受ける顧客が当該国の居住者か否かは問題ではない⁽⁸¹⁾

(79) 従って、(a)型では個人が役務提供を行わない休日も滞在日数にカウントされることになるが、(b)型では役務提供者が滞在していても、役務を提供しない休日などは原則としてカウントされないことになる (顧客に費用を請求する有料の待機日数はカウントする：パラ 42.42)。

(80) しかし、高価な人的役務も増加している。報道によれば、米国居住者で「神の手」と呼ばれる高名な脳神経外科医が、日本国内で長期間の人的役務提供 (年間 200 例の手術) をしていたことから、その事務を取り仕切っていた日本企業が外科医の PE と認定され、5 億数千万円の課税所得で、加算税を含め 1 億数千万円の追徴が生じる見込みという (毎日新聞 2009. 9. 8 夕刊)。その後の報道では、課税当局は外科医の報酬を事業所得と認定したが PE 認定はせず、加算税を含め 3,100 万円の消費税の追徴を求めたとされる (毎日新聞 2010. 1.13 朝刊)。報道内容からは事実関係が明確ではないが、認定されなかった PE とは代理人 PE であろうと思われる。しかし、日米条約に OECD 型のサービス PE 規定があったとすれば、これにより PE が認定される可能性が高い事例であろうと思われる。

(81) この点、米加条約は異なる立場を取り、サービスは、他方の締約国の居住者又は

(パラ 42.31)。役務提供は企業と有給の雇用関係にあるものによって主に行われ、従属代理人を含む(パラ 42.32)。準備的・補助的活動の除外はサービス PE にも適用される⁽⁸²⁾(パラ 42.48)。また、帰属利得の計算において、役務提供者への報酬は PE に配賦して控除可能であるが、その場合、給与所得者に係る条約上の保護⁽⁸³⁾は適用されない。

2 国連モデル租税条約のサービス PE 規定

国連モデルは、5 条本文にサービス PE 条項を置いている。5 条 3 項は「PE には次のものも含む(encompass)」とし、3 項(a)で建設 PE、3 項(b)でサービス PE を規定している。3 項(b)の規定は次のとおりである。

企業が、従業員又はそのために雇用したその他の職員⁽⁸⁴⁾を通じて行なう、コンサルタント業を含むサービスの提供。ただし、そのような性格を有する活動が、一方の締約国内で(同一又は関連するプロジェクトのために)、連続する 12 ヶ月間に合計 6 ヶ月を超える期間、継続する場合に限る。

建設 PE は、事業を行なう一定の場所という固定的 PE 概念の一形態として整理されるべきものと考えられる(第 1 章第 1 節 2 参照)。国連のサービス

その国に所在する PE に対して提供されるものでなければならぬとして、役務提供の行為地の他、その国の課税ベースを侵食する点を強く意識したものとなっている(第 2 章第 4 節 1 参照)。

- (82) ただし、サービス PE は企業による役務の遂行に係るもので、企業自体の内部取引となる役務は対象としていないことから、5 条 4 項に掲げる準備的・補助的活動の大半は関連を有すると思われぬ、とされている。
- (83) OECD モデル 15 条 2 項(c)の要件(報酬が、雇用者が役務提供地国に有する PE によって負担されるものではないこと)を満たさなくなるため、短期滞在者免税の対象とはならなくなる。
- (84) 「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という。「その他の職員」には自然人以外の企業体(business entities)や下請会社(sub-contractor)などを含むと解して良いであろう。「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(定める例としてはチリー-カンボジア条約)。

PE はそのような建設 PE と並列され、「PE に含まれるもの」と規定されているため、みなし PE ではなく固定的 PE の一形態として整理されているかのように見える。4 項の準備的・補助的活動の PE 認定除外も、1 項、2 項（固定的 PE）及び 3 項（建設 PE・サービス PE）を一括して対象としている。

これに対し、5 項の代理人 PE はみなし PE として規定されており (shall be deemed to have a PE)、従って準備的・補助的活動の除外も別途定められている (5 項(a))。

3 サービス PE に係る国連と OECD の比較

先進国（資本輸出国）の立場に基づく OECD モデルに対し、国連モデルは開発途上国の立場を反映するものとして、新興国・途上国の急速な経済発展を背景に、その意義を高めてきている。OECD においても、新興国の立場を積極的にコメントリ等に取り入れているが、今後は国際課税分野の問題点の検討上、OECD と国連モデルの比較は不可欠の作業となってくるであろう⁽⁸⁵⁾。

(1) 要件の比較

国連モデル 5 条は OECD モデルの (b) 型だけを規定しており、(a) 型はサービス PE としては規定されていない。しかし、(a) 型におおむね相当する課税が個人の自由職業者に係る課税（国連 14 条）として規定されている。14 条では、自由職業者が固定的施設（fixed base：以下「FB」という）を有する場合にはその帰属利得について（1 項(a))、また FB を有さなくとも 183 日超の滞在があれば、滞在中の活動から生じる利得について（1 項(b))、役務提供地国に課税権を認めている。国連 14 条 1 項(b)には 50%超という所得要件（OECD(a) 型の②の要件）は付されていないため、(a) 型に比べて源泉地国の課税権の範囲が広がっている。一方、国連 14 条の対象となるのは自由職業者のみであるが、(a) 型は企業も対象としているため、この点

(85) 青山慶二「OECD と国連のモデル租税条約の比較」租税研究第 730 号(2010. 8)は、途上国の経済的成長を背景に、国連モデルと OECD モデルについて、PE を含む主要な規定に係る相違点を網羅的に比較している。

では OECD の方が範囲が広がっている。なお、国連においても、OECD と同様に 14 条を削除し、その源泉地国の課税権を 5 条・7 条へ移行することが検討されたが、現在のところ 14 条は維持する方針となっている（本章第 5 節 1 参照）。

また、OECD (b) 型については、国連型サービス PE もほぼ同趣旨の規定となっているが、(b) 型は (a) 型と同様、法人企業・個人企業・個人の自由職業者の全てを対象とするのに対し、国連モデルは別途 14 条を維持していることから、個人の自由職業者はこちらに含まれ、国連型サービス PE の対象は法人・個人の企業だけとなっている。以上をまとめると、次のようになる。

【OECD（サービス PE (a) 型 + (b) 型）と国連（サービス PE + 自由職業者課税）の比較】

		対象納税者			認定要件		
		企業が（法人・個人）が次の者を通じて役務提供する場合		一個人としての自由職業者が自ら役務提供する場合	(A) 総収益の 50% 超基準	(B) 一個人単位の滞在が 183 日超	(C) プロジェクト単位の役務提供が 183 日超
		自由職業者	それ以外の者				
OECD	(a) 型	○	○	○	○	○	—
	(b) 型	—	—	—	—	—	○
国連	サービス PE (5 条 3 項)	○	○	—	—	— (x)	○
	自由職業者課税 (14 条)	—	—	○	— (y)	○	— (z)

国連の規定を中心に考えると、企業が職員を通じて役務を提供する場合は、国連のサービス PE は「個人単位の滞在が 183 日超」による認定要件がないため ((x) の部分)、この点では OECD (a) 型より範囲が狭くなっている⁽⁸⁶⁾。しか

(86) 企業が派遣した職員が 183 日超の滞在をしても、その間に関連のない複数のプロジェクトに対して 183 日以下ずつの役務提供をするのであれば、PE は認定されない。

し企業であっても「個人滞在 183 日超」の要件を満たせば PE 認定が可能な OECD(a)型には「総収益の 50%超基準」が付くため、結果的に適用対象がワンマンカンパニー的な小規模企業に制限され、国連より範囲が広くなるといっても、その範囲はかなり限定されたものとなっている。

また、個人の自由職業者課税の場合は、国連 (14 条) は「プロジェクト 183 日超」を対象としてはいないが ((z)の部分)、個人の自由職業者が特定のプロジェクトに 183 日超の役務を提供するという状況は「個人滞在 183 日超」を完全に満たすことになり、しかも「総収益の 50%超基準」が付いていないので ((y)の部分)、むしろ OECD(a)型よりも国連の範囲が広がる。

結局、企業のサービス PE 認定においては OECD の方が範囲が広く (しかし限定的であり)、個人の自由職業者の課税 (OECD はサービス PE 認定、国連は 183 日超の滞在) においては、国連の方が範囲が広い、ということになる。

なお、役務提供者に関して国連の条文に置かれている「従業員又はそのために雇用したその他の職員を通じて」という文言は、OECD では置かれていない。しかし、OECD は役務提供者に「企業と有給の雇用関係にある職員 (企業から指示を受ける者、例えば従属代理人を含む)」を想定しており (パラ 42.32、10)、この点は同趣旨と認められる。

(2) 根拠の比較

サービス PE の根拠について、国連モデル 5 条コメントリ・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 モデル 5 条のコメントリ (パラ 42.16) は、「これらの国は、自国内に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役務提供事業があることを懸念し、それ故に追加的な課税権を認めることが適切であると考えている」とする。国連の方がより直截的・現実

的⁽⁸⁷⁾で、OECD はやや理想的である。

4 我が国の条約例

「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。

6 つの条約はいずれも国連型、すなわち自由職業者を含まず、企業だけを対象とするプロジェクト単位の認定型（企業だけを対象とする (b) 型と言い換えられる）で、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一定の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⁽⁸⁸⁾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場合に限り、PE を有するもの (shall be deemed to have a PE) とされる。

我が国には (a) 型の条約例はないが、自由職業者の課税に関し、途上国を中心とする多くの条約で、PE がなくとも 183 日超の滞在により課税権が生じる国連モデル 14 条型の規定が置かれており、これらの国との関係においては、現実的には (a) 型規定とおおむね同様の課税権が認められる⁽⁸⁹⁾。

個別条約ごとの相違点としては、我が国条約は基本的には役務を提供す

(87) 第 63 回 IFA 総会のセミナーA「Alternative PE rules」における「米国の観点」の説明では、役務提供収入から控除可能な使用料を生じさせる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 の利得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おり、国連モデルの根拠（サービスに対する支払が多額であること）との対比で興味深い。

(88) 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、他の我が国条約のサービス PE 規定では「工事」という文言になっている。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。

(89) ただし、条約相手国が途上国の場合は、我が国側での課税は実際にはあまり期待できず、相手国が役務提供地国として我が国の居住者に課税し、その分我が国の税金が外国税額控除等を通じて減少するというケースが多くなるであろう。

る個人から「独立の地位を有する代理人」を除いているところ、ベトナム条約及びタイ条約はこれを明示的に除いてはいない。しかし、これらの条約においても、独立代理人は除かれると解釈すべきであろう⁽⁹⁰⁾。

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 に該当する場合を建設 PE 規定（5 条 3 項）とは別項（5 項又は 6 項）に置き、そこに並列的に置かれるコンサルタント活動とともに、みなし PE として同じ認定要件を定めている。固定的 PE の一形態である建設 PE から監督活動が分離し、みなし PE となっている点が、人的役務に係る PE 認定上の認識の変化を反映しているようにも思える。

それ以外の条約では、監督活動は建設 PE と並列的に（建設 PE の一部分として）、みなしではなく固定的 PE として規定されており（各条約 5 条 3 項又は 4 項）、コンサルタント活動等とは要件もやや異なっている⁽⁹¹⁾。また、ノルウェイ条約 5 条 3 項⁽⁹²⁾には、「コンサルタント活動」が建設 PE の一部分として、建設等に係る監督活動と同一の要件（12 ヶ月を超える期間存続する場合）により、PE を構成すると規定されている。

さらに、インド条約ではサービス PE 規定は置かれていないが、12 条に通常の使用料と併せて「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。ここには経営的・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、PE 課税と相互補完的な関係に立っているとされる⁽⁹³⁾。

(90) 従属代理人は本人の名の下に契約締結権限を反復行使する場合に代理人 PE に該当するが、この要件を満たさない場合でも、第三者に対する役務提供を行なっている場合には、サービス PE に該当する可能性がある。

(91) 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 ヶ月を超える期間存続する場合（タイは 3 ヶ月）」である。日数の単なる合計だけではなく、連続性も求められる。

(92) ノルウェイ条約に限っては、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。

(93) 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。

第4節 サービス PE を巡る論点

サービス PE が対象とする人的役務提供事業は、他の代替的 PE が対象とする活動や事業（大規模な設備、天然資源探査、保険業、芸能人等）に比べて範囲が広く、今後もマーケットの拡大が見込まれるものである。人的役務の提供はいずれの国であっても普遍的に生じ得る取引であり、先進国間でもサービス PE 条項の締結例を見た（米加条約）。伝統的 PE 概念を大幅に修正し、課税権（税収）配分への影響も大きい規定であることから、先進（資本輸出）諸国を中心に批判も多く、また仮に導入しても、納税者・課税庁双方の実務上・執行上の負担が相当のものになることが想定される。以下、サービス PE を巡る幾つかの論点を検討してみる。

1 米加条約への導入

米国は、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侵食防止等を根拠として、開発途上国から要請がある場合に状況に応じて締結しているとされる⁽⁹⁴⁾。しかし、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った。

サービス PE を規定する同条約 5 条 (9) 項は OECD コメントリの代替条文案に

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 の範囲を限定するのが一般的である（第 63 回 IFA 総会のセミナー A 「Alternative PE rules」での Rahul Garg 氏の発表「サービス PE (Service Permanent Establishment)」による）。

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：Morgan Stanley & Co. (2007) 292 ITR 416 (SC)）。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（「OECD モデルに対する非加盟国の立場」5 条パラ 35～41 参照）。

(94) 第 63 回 IFA 総会のセミナー A 「Alternative PE rules」における Peter H. Blessing 氏の発表「代替的 PE：米国の観点 (Alternative PE: The US Perspective)」による。

ほぼ準じており、(a)型に該当する単一個人テスト (single individual test : 12 ヶ月のうちに合計 183 日以上滞在与、そこから生じる収入が総収入の 50%超であることを要件とする)又は(b)型に該当するプロジェクト単位テスト (project-based test : 一定のプロジェクトに対し、12 ヶ月のうちに合計 183 日以上滞在与の役務が提供される)を満たす場合に PE が認識される。

要件の解釈については、米加条約のテクニカル・エクストラネーションは次のように説明する。プロジェクト単位テストにおける日数カウントは単一個人テスト (滞在与日数) 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である。各プロジェクトは、商業的及地理的⁽⁹⁵⁾な統合性を有する場合に関連するものとなる。役務提供者には従業員その他、そのために雇用し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⁽⁹⁶⁾。また、対象は企業が第三者に提供したサービスに限り、自社に対するサービスは対象外である⁽⁹⁷⁾。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⁽⁹⁸⁾、源泉地国外で実行されたサービスは対象外となる。さらに、米加条約(b)型の要件として、サービスは他方の締約国の居住者又はその国に所在する PE に対して提供されるものでなければならない⁽⁹⁹⁾。この趣旨は、当該国に顧客がいないのであれば、PE を認

(95) この点、OECD とは異なっている。OECD コメントリでは、別個のプロジェクトは商業的なまとまり (a commercial coherence) を有する場合に関連するとされ、その判断要素の具体例が示されている (パラ 42.41)。ここでは地理的なまとまりは要求されていない。しかし米加条約の解釈では商業的に加えて地理的なまとまりも必要とされるため、プロジェクトが関連する場合が限定され、PE 認定の範囲は OECD の (b) 型よりも狭くなると思われる。

(96) OECD コメントリのパラ 42.43、42.45 と同旨。

(97) OECD コメントリのパラ 43.30 と同旨。

(98) OECD コメントリのパラ 42.31 と同旨。(なお、インドの留保に注意。「OECD モデルに対する非加盟国の立場・第 5 条及びそのコメントリに対する立場」のパラ 35~41)

(99) この点も、前掲注 (95) と同様、OECD とは異なっている。OECD コメントリは、「役務が当該国の居住者に対する提供か否かは問題ではない (パラ 31)」としているため、米加条約の PE 認定範囲の方が狭くなる。

定するほど当該国の経済活動に十分に参加しているとはみなされず、また当該国の課税ベースの侵食もないということであろう。

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は、PE が支払う独立企業間価格の使用料の損金算入を通じて、PE 帰属利得は減少する。また、補助的・準備的活動の除外が適用になる⁽¹⁰⁰⁾。

Brian Arnold 氏は、Dudney 事件（第 3 章第 1 節 2 参照）の結果が米加条約へのサービス PE 導入の引き金となったのは明らかであるとする⁽¹⁰¹⁾。米国はもともと、サービス PE 規定を OECD のコメントリ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⁽¹⁰²⁾」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世界初である。OECD コメントリにサービス PE 規定が挿入されたことに加え、それに準じた規定が途上国との条約のみならず、先進国間条約に導入されたことは大きな意義を有し、今後はサービス 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自ら先進国との間で締結したことを *ironic* と呼んでいる⁽¹⁰³⁾。しかし

(100) 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、「(サービス PE を定める) 5 条(9)項に関わらず」の文言が追加された。

(101) Brian J. Arnold, “The new services PE rule in the Canada-U.S. Treaty Protocol”, 51 *Tax Notes International* (July 14, 2008), pp. 189-190.

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

(103) Arnold, *supra* note(101), p. 200. Arnold 氏の論文は 2008 年の OECD コメントリ改正 (サービス PE 規定の挿入) 公表前のものであるが、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てもしたら厄介なことになると懸念している。

少なくとも、先進国同士であってもサービス PE 規定の需要が生じ得るという事実は示された。

2 OECD コメントリに含めることへの批判

OECD モデルのコメントリへのサービス PE 規定の導入に強く反対する意見の一つとして、規定の内容とは別に、このようなオプションの挿入がモデル条約の存在意義に反するという観点からの、次のような意見がある⁽¹⁰⁴⁾。

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、条約やコメントリへの所見や留保の挿入という形で、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。

この意見は、コンセンサス・ビルダーとしての OECD モデルの伝統的な役割を強調したものである。確かに、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であろう⁽¹⁰⁵⁾。例えば代理人 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明記し、コメントリへの具体的な代替条文の挿入を控えている（パラ 39）。また、オフショア PE に係る代替条文についても控えめな表現に止まっている（パラ 15）。さらには、途上国の立場を重視する国連モデルがサービス PE も保険業 PE も既に条約本文に正

(104) Baker & McKenzie (Carol A. Dunahoo), “Multinationals ask OECD to withdraw services proposal” 45 Tax Notes International (Feb. 26, 2007) p.769. 意見書はドラフトのコメント期間中に提出されたもので、その冒頭で、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記している。なお、Carol A. Dunahoo 氏は、IFA 第 63 回総会の論題 I 「Is there a permanent establishment?」のパネリストを務めた。

(105) 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ことを例として指摘している。

式採用しており、OECDがあえて追認する必要性は薄いという意見にも頷けるところである。しかしサービス PE の解説は、他の規定と比較して多数のパラグラフを費やした詳細なものになっており、力の入れ方が他と大きく異なっている。

現下の状況では、サービス PE は「資本輸入国側からの、税収確保のための課税権拡大の要請」であろう。しかし視点を変えれば、サービス PE は伝統的 PE 概念に内在する事業形態間の課税のアンバランスを解決する有力な方策ともいえる。先進国対途上国というお決まりの構図の中だけでサービス PE を捉えるより、多様な事業形態に対してバランスの取れた、信頼性の高い PE 課税制度のための選択肢、という観点をもう少し強調した議論を深めることも必要と考える⁽¹⁰⁶⁾。

3 代理人 PE との類似性…「人的 PE」概念

代理人 PE は、主に商品販売に関連して認められてきた概念⁽¹⁰⁷⁾と考えられるが、サービス PE との大きな類似点を有する。サービス PE の考え方的一部分は、代理人 PE の中で既に実現していた、といえるかもしれない（第 1 章第 3 節 4 参照）。特に、「ある国に、一定の条件の下で企業のために活動する者がいる場合、その企業が事業を行なう一定の場所を有していなくとも、PE を有するものと取り扱われるべきであることは、一般に認められた原則である（パラ 31）」という考え方の基本は、まさにサービス PE にも当てはまる。ここでいう「一定の条件」が、本人企業のための役務提供としての契約締結権限の行使なら代理人 PE であり、第三者顧客に対する契約履行行為としての役務提供であればサービス PE である。この違いは、PE の一般的定義にある「一

(106) 増井・前掲注(15)「国際課税ルール of 安定と変動」338 頁～では、租税条約の締結によって各国が既存の条約の枠組みの中にロック・インされる現状を分析し、進化する経済社会に対応した国際課税ルールを構築するための方策の 1 つとして、「OECD レベルでのコンセンサス醸成プロセスを柔軟化すること」を挙げている。

(107) 既に 1928 年の国際連盟モデル条約草案には代理人が PE を構成することが明記されており、それ以前からも広く認知されていたことがうかがえる。

定性」を各 PE が反映する要件の違いに過ぎないであろう。代理人 PE は権限の反復行使、サービス PE は 183 日超の役務提供期間（及び同一又は関連するプロジェクト）を以て、固定的 PE の要件である一定性との平仄を取っていると考えられる。

それぞれの PE を構成する者（従属代理人や役務提供者）は、企業の社員か否かを問わず（パラ 32、パラ 42.32、パラ 10）、基本的には企業に従属する者であり、その活動如何により代理人 PE もサービス PE も構成し得る。両 PE の機能遂行者の範囲は非常に近接しているのである。また、代理人 PE は契約の締結、サービス PE は契約の実際の履行に着目した PE 認定で、いずれもそれが行なわれた国の経済活動・市場に企業を参加・参入させる典型的な行為といえよう。契約の締結と履行は、最終的な利益実現のための一連の事業活動を構成する不可分な 2 つの段階である。

一方、代理人企業が行なう契約締結行為は、本人企業に対する役務提供であって、本人企業が利益を実現するために第三者に対して行なう役務提供を本人に代わって行なうものではない。従って、当該行為はサービス PE の対象にはならない（パラ 42.30）。サービス PE の対象となるのは企業が第三者に対して行なう役務提供、すなわち当該契約締結後の履行行為である⁽¹⁰⁸⁾。このように、代理人 PE とサービス PE は類似点が多く、しかもそれらの守備範囲は一連の事業活動の中で明確に分かれ、重複していない。

このような両者の類似性と特徴からは、代理人 PE とサービス PE の概念を統合し、一つの条文に合体させた新しい「人的 PE」規定の可能性さえ感じられる。例えば、対象となる代理人と役務提供者の定義を一致させた上で、企業に従属する者が契約締結権限を反復行使する場合は代理人 PE、人的役務を提供する場合はサービス PE を構成する、といった人的 PE 規定も、将来的な

(108) 契約締結に関して代理人 PE になった従属代理人が、当該契約に係る履行行為をも行なうような場合には、サービス PE にも該当することになる。そのような場合、AOA の下での帰属利得は、2 つの機能を有する単一の PE として、ステップ 1 で同様の機能を有する独立企業と擬制され、ステップ 2 で移転価格ガイドラインに従って計算されることになる。

選択肢として考えられるのではないだろうか。

4 サービス PE が経済的実態を反映しない場合

(1) 伝統的概念を下地にしていることから生じる問題

サービス PE は 183 日という日数と人数という明確な閾値を有するため、これによる断崖効果も大きい。役務提供行為自体は把握が困難な場合もあるが、それに従事した日数や人数は数値として現れ、測り、記録することができる。しかし明確な閾値は、サービス PE に内在する断崖効果や認定回避行為が生じる可能性などを高めもする⁽¹⁰⁹⁾。

サービス PE は「一定の場所」という伝統的概念を下地にし、固定的の PE との平仄を取りつつ、それを人的役務に応用しようとするため、経済的な実態や AOA による帰属利得計算と認定とがうまく噛み合わない状況が生じる。例えば、次のような点である。

(2) 問題点の例

- 人数と日数の関係 ((a)型) : 1 人の個人を単位とするため、① 1 人が 300 日滞在する場合と、② 2 人で 150 日ずつ滞在する場合では、事業規模 (投下作業量) の点で同等 (延べ 300 人/日) であっても、①は PE 認定されるが、②は各人とも 183 日要件を充足せず、いずれも PE 認定されない。
- 人数と金額の関係 ((a)型) : ① 1 人が 200 日滞在してその期間の総収益の 60%を稼ぐ場合と、② 1 人が 150 日で 40%、もう 1 人が同じ時期に 100 日で 30%稼ぐ (つまり延べ 250 人/日の投下で総収益の 70%を稼ぐ) 場合では、①は PE 認定されるが、②は各人ごとに判定するため、いずれも PE 認定されない。
- 人数と日数の関係 ((b)型) ① 1 つのプロジェクトが 1 人で 300 日かか

(109) Brian J. Arnold, "Time Thresholds in Tax Treaties", Bulletin for international taxation, Vol. 62, No. 6 (2008) は租税条約における時間的な閾値から生じる問題を詳細に論じており、227 頁以下でサービス PE 規定の問題を取り上げている。邦訳として、小多章裕「租税条約における時間閾値」租税研究第 715 号 (2009. 5) 297 頁。

る場合と、②同じプロジェクトに2人同時に従事して150日で終了させた場合では、①はPE認定されるが、②はされない。

- プロジェクトの数と日数の関係 (b型) : ①1つのプロジェクトに200日かかる場合と、②3つの相互に関連しないプロジェクトに100日ずつかかる場合では、①はPE認定されるが、②は事業規模が①より大きい(投下日数300人/日)にもかかわらず、PE認定されない。

結局問題は、PE認定上の日数・人数要件と、経済的な事業規模や利得額の大きさとの不整合である。PE認定対象を「いくら稼いだか」ではなく「どれだけ長くかかったか」で測定し、1日に何人働いていても1日と数える方法⁽¹¹⁰⁾では、投下された作業量(人/日)をベースに行なわれる経済的な利得の実態が反映されるわけがない。

さらにいえば、人海戦術的な単純作業であれば「何人/日」という計測になじむが、高付加価値の技術や専門的知識が商品である場合は、本質的には投下日数による閾値にすなじまないのではないか。そのような場合の経済的な帰属利得の算定上も、プロジェクト期間の長短自体は相対的に重要度は低くなろう。

(3) 改善できるのか

利得と相関関係を形成しやすいのは、滞在やプロジェクトの長さではなく、基本的には投下された総日数や作業量である。従って、サービスPEの認定要件に経済的な実態を反映させるためには、少なくとも閾値を投下された延べ日数で示すべきである。例えば「役務提供者が複数の場合、年間の滞在((a)型)又は役務提供((b)型)の延べ日数が183日を超える場合には、各人ごとの滞在や役務提供日数が183日以下であってもPEを認定す

(110) 伝統的PE概念における「一定性」を単純な日数に置き直す結果であろう。伝統的PE概念でも、事業を行う場所が一定であればPEとなるが、その際、そこで何人が働いているかは関係ない。サービスPE(b)型も、プロジェクトに対する役務提供が183日を越えるか否かが問題とされており、その期間中に何人が仕事をしたかは関係ない。

る」などと規定する方法が考えられよう。

しかし、このような規定があっても、役務提供を行う企業を複数に分割することで PE 認定の回避は可能となる⁽¹¹¹⁾。対抗策としては、役務提供者の所属先が複数の企業であっても、1つのプロジェクトに対して述べ投下日数 183 日超の基準を満たせば、そこに参加した全ての企業の PE を認定するなどの方法も考えられる⁽¹¹²⁾。しかし、この方法では、1人を1日だけ参加させた企業の PE も認定される可能性が生じる。このような課税上の非効率を防ぐためには、「但し、企業単位で判定した役務提供日数が延べ 30 日以下である企業の PE は認定しない」などの規定の挿入も考えられる。それでも、そのような基準をさらに回避する行動も想定されるし、このような規定の重畳的な複雑化は、執行面からも現実味に乏しい⁽¹¹³⁾。

要件を単純化し、しかも経済的実態と一致させようとするれば、洗練された方法ではないが、金額基準を設けることが最も現実的な選択肢かもしれない⁽¹¹⁴⁾。

(111) 1プロジェクトに 200 日必要な場合、2社からそれぞれ1人を100日ずつ参加させれば、2社とも PE は認定されない。グループ企業であれば、その気があればこのような PE 認定回避は可能であろう。

(112) パートナーシップに係る PE 認定のような考え方である。OECD の 5 条コメンタリ・パラ 42.38 の例 3 では、一方の締約国のパートナーシップの 2 人のパートナー X・Y のうち 1 人が他方の締約国内で (a) 型を満たす役務提供を行なった場合、X と Y の課税上、役務は他方の締約国内の PE を通じて行なったものとみなされるとしている。しかし、イタリアのフィリップ・モリス事件における「企業グループ PE」の考え方にも通じ、批判もあり得よう。

(113) もちろん、認定回避行為に対しては、一般的な租税回避防止規定の適用や、対抗のための文言の条約への挿入も可能である (パラ 42.45)。

(114) 1980 年の旧国連モデル 14 条 (自由職業者の課税) には金額基準 (1 項(c)、具体的な金額は空欄) が置かれていたが、2001 年版で削除された。その理由は、①インフレにより意味がなくなること、②価値の高い役務の輸入が制限されてしまうこと、③1980 年から 97 年までに締結された条約中この規定を置くのは 6% に過ぎないこと、とされている (国連モデル 14 条コメンタリ・パラ 7、8)。

5 実務上（執行上）の問題点

サービス PE 規定の執行には、相当の困難も想定される⁽¹¹⁵⁾。上記 4 で掲げた問題に関連するものを含め、規定の解釈、納税者のコンプライアンス（申告手続）及び課税庁の執行（事実関係や証拠書類の確認）上のハードルが予想されるのは、次のような点であろう。

- 対象となる人物の滞在又は役務提供活動の存在の把握（課税庁側）
- サービス PE の申告が必要になることを認識するタイミング（納税者側）
- 日数の確認
 - ◆ 滞在日数（(a)型）、役務提供日数（(b)型）
 - ◆ 滞在日数からの役務提供日数の切り分け（(b)型）
 - ◆ プロジェクトの継続期間（(b)型）
- 企業の特定の期間の全世界総収益の確認（(a)型）
- 複数のプロジェクトが関連しているか否かの判定（(b)型）
- 事後的な把握又は PE 認定に伴う次のような実務
 - ◆ 課税処分の遡及、それまでの課税の取消、税金の還付
 - ◆ 源泉徴収、推計課税
- 明確な拠点がない状況下での、次のような実務
 - ◆ 帰属利得の計算
 - ◆ 申告書の作成・提出、納税
 - ◆ 会計書類や証拠書類の作成・保存

日数が最大の閾値となるが、滞在やプロジェクトの開始時にはその継続期間が予測できないような場合には、さらに関係者の事務負担が増加する。サービス PE 規定を導入・執行する場合には、これらの点を中心とした解釈や手続のガイドラインを整備、公表することが不可欠となる⁽¹¹⁶⁾。

(115) OECD もパラ 42.12、42.13 において、考えられる困難性を示している。

(116) 我が国の幾つかの租税条約にもサービス PE 条項が既に置かれており（本章第 3 節 4 参照）、国内適用も可能と考えられることから（第 3 章第 3 節 5 参照）、これらの条約の円滑な執行のためにも、適用に係るガイドライン等の整備が望まれる。

6 将来性

サービス PE は、現在は途上国側からの課税権確保の要請という性格が強いが、それに止まるものではなく、事業形態間の PE 課税の均衡を取り、PE 課税の信頼性を維持する、普遍性のある要請であると考え。自国では賄い切れない（多くの場合は高付加価値の）サービスを輸入し、そこから生じる所得を源泉地国と居住地国で配分する際には、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。この点、伝統的 PE の 1 つである代理人 PE との共通性が認められる⁽¹¹⁷⁾。

サービス PE は、私見としては、将来的には例外的な代替的 PE ではなく、伝統的 PE と同列に取り扱われるだけの意義を有していると考え。伝統的 PE の硬直性を是正する効果があること、人的役務提供事業という今後国際的に発展性のある事業を対象とすることなどから、伝統的 PE の一つである代理人 PE と同等の価値を有しているのではないか⁽¹¹⁸⁾。

一方、上記 4 や 5 で検討したとおり、役務提供という「人の機能」を課税上の基準として多用することには、実務的には大きな懸念も残る。納税者の果たす機能は、昨今の国際課税の議論の中で最重要視される点であるが、理念は理念として、実際に人の動きや機能を中心とした PE 認定や所得計算方法の予見可能性と執行安定性はどこまで保障されるであろうか。規定の導入によって手に入れる課税権と、納税者のコンプライアンスや執行コストとのバランスの検討が不可欠である。

しかし、このような実務的な不安が残るにせよ、サービス PE は、伝統的

(117) 代理人 PE は、PE がなくとも代理人を置くことで遂行可能な事業を、PE を通じた事業と均衡の取れた課税の対象とするためのみなし PE 規定であるが、その普遍性（多くの事業において、国を問わず生じ得る）ゆえに PE 概念発生当初から重視され、伝統的 PE として認められてきたものと思われる。

(118) さらに個人的な意見であり、現実味は薄いかもしれないが、PE による課税権配分の公平性を優先させるならば、将来的には PE 定義を改定し、一般的定義の中に物理的拠点と人的役務提供を並列させるか、又は代理人 PE 条項とサービス PE 条項を一つにした「人的 PE 条項」の新設も選択肢として考えられるのではないか、などと思うところである（本節 3 参照）。

PE の在り方に一石を投ずるものであり、事業所得に係る課税権配分の公平性を維持する大きなツールとなり得る。今後は途上国に止まらず、先進国においても確実に需要が生じてくるであろうと考える。

第5節 PE 課税以外の人的役務の課税規定の概要

サービス PE 規定の内容を確認し、論点を検討してきたが、ここで、人的役務提供から生じる所得に係る、PE 課税以外の課税規定を概観する。これらの規定はサービス PE と隣接しており、重複する部分もある。人的役務の課税を考えるに当たっては、これらの規定とサービス PE 規定との関係の整理が不可欠であろう。

各モデル条約や国内法に置かれる、人的役務提供から生じる所得に係る課税規定の主なものとしては、①183 日ルールに基づく自由職業者課税、②芸能人課税、③給与課税、などがあげられる。この他にも、内容を細分化したものとして役員報酬、退職年金、政府職員、教授、学生などの課税規定がある。多様な課税規定の存在は、クロスボーダーで行なわれる人的役務提供の形態が多様で取引量が多いこと、従ってこれらに対する課税への、各国の大きな関心と需要の存在を示すものであろう。

以下、OECD モデルの規定を中心に、国連モデル及び我が国の条約例に触れながら、PE 課税以外の人的役務提供に係る課税規定を概観し、PE 課税との共通点や相違点を探る。併せて、かなり広範囲な人的役務課税を規定している我が国国内法を確認する。

1 自由職業者課税

(1) OECD モデル租税条約

個人が自由職業その他独立の性格を有する活動から取得する所得に対しては、OECD モデルは旧 14 条において、当該個人が固定的施設 (fixed base : FB) を有する場合に、FB に帰属する部分についてのみ課税できるとしてい

た。しかし、旧 14 条における FB は 5 条、7 条における PE と同義であるとの理由から同条は 2000 年に削除され、自由職業所得についても 5 条の PE 認定と 7 条の帰属利得計算が適用されることとなった。現行モデル条約 3 条（一般的定義）1 項(c)は、「企業 (enterprise)」はあらゆる事業の遂行について用いるとし、1 項(h)は「事業 (business)」には自由職業 (professional services) その他の独立の性格を有する活動を含むと規定して、自由職業者への 5 条と 7 条の適用を導いている。

(2) 国連モデル租税条約

イ 規定の内容

国連モデルも 14 条で自由職業者の課税を規定しているが、OECD と異なり、14 条 1 項に(a)、(b) 2 種類の要件が置かれている。すなわち源泉地国が課税できるのは、(a) 自己の活動のために通常使用することのできる FB (a fixed base regularly available to him...for the purpose of performing his activities) を有する場合に当該 FB に帰属する利得、及び(b)連続する 12 ヶ月間のうちに合計 183 日以上滞在する場合に滞在国内での活動から生じた利得である。(b)は OECD のサービス PE(a) 型と類似する。しかし、OECD の(a)型は個人の自由職業者だけでなく、企業がその職員を通じて人的役務提供事業を行なう場合も対象とするが、国連モデル 14 条は対象を個人の自由職業者に限っている。従って、国連の方が、OECD にある「総収入の 50%超が当該個人の滞在国における役務から生じる」という要件を付していない分、源泉地国の課税範囲を広くしているものの、企業が個人を通じて行う事業をカバーしていない点では、課税権が制限されたものとなっている（詳細は本章第 3 節 3 参照）。

ロ 14 条の対象範囲の拡大論

国連モデル 14 条が個人だけでなく企業 (Company) も対象とするかどうかについては、2009 年から 2010 年にかけての国連専門家委員会 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters)

での課題となっている⁽¹¹⁹⁾。現行の国連モデル14条コメンタリ・パラ9は、14条と5条3項(b)の関係について、「自由職業者個人に直接支払われる報酬は14条の対象、企業に雇用される者が行う役務提供に基づき、企業に支払われる対価は5条・7条の対象となる。そして企業から役務提供活動を行った個人に支払われる報酬は、自由職業者なら14条、被雇用者なら15条（給与所得条項）の対象となる」と整理し、企業による事業活動は5条、自由職業者の個人活動は14条と、住み分けを明確にしている。

14条が個人にしか適用できないとしても、国連モデル5条にはサービスPE(b)型が置かれており、こちらは企業が対象となる。しかし(b)型は「同一又は関連するプロジェクト」ごとに日数をカウントするから、役務提供活動が合計で183日を超えても、関連しない複数のプロジェクトの合計であれば対象にならない。「14条の対象を企業活動にまで広げる」という解釈は、企業の職員が183日を超えて滞在してさえいれば、プロジェクトごとの役務提供日数に関係なくPEを認定できるということになり、PE認定範囲を非常に広くすることになる。

ハ 14条の存続という方向性

2008年の第4回国連専門家委員会の会合では、OECDモデルと同様に14条を削除（5条・7条へ統合）することについて、14条を維持することが決定され、同時に、削除を望む国のためには、14条の課税権をPE課税に移行させた5条の代替条文案を検討することとされた⁽¹²⁰⁾。こ

(119) UN, “Note Provided by the Coordinator of the Subcommittee on Article 14 and the Tax Treatment of Services”, 2009.10.15, E/C.18/2009/CRP.4, p.3では、国連モデル14条は個人(individual)だけでなく企業(company)にも適用できると解釈する国があり、明確化すべき課題とされている。なお、青山・前掲注(85)253頁は、自由職業所得に係る国連の最近の議論を紹介している。

(120) UN, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, “Draft report of the fifth session”, 2009.10.19-23, p.8. なお、UN, “Note Provided by the Coordinator”, *supra* note (119)は、現行の14条の存続を主張する中心的意見として、14条は源泉地国と居住地国の課税権の適正なバランスを保障する重要な規定だとしている。

れを受け、2009年10月開催の第5回国連専門家委員会では代替条文案⁽¹²¹⁾が提案された。また、14条の明確化を目的とする幾つかの論点⁽¹²²⁾及び5条との統一性保持のための作業は担当の下部委員会（Subcommittee）で継続し、さらに別の下部委員会を設置して、2013年までに役務に対する課税（特に技術サービスマンに係る課税）を広く検討することとされた⁽¹²³⁾。なお、国連モデルは2011年の改定が予定されている⁽¹²⁴⁾。

（3）我が国の条約例

OECDモデルからは2000年に削除されたものの、我が国の個別条約上は14条ないしそれと類似の規定がなお残っている。平成21年12月末現在の58条約における自由職業者課税は、次の3種類に大別できる⁽¹²⁵⁾。

- (121) UN, “Note by the Secretariat on Definition of Permanent Establishment: Proposed Amendments”, 2009.10.12, E/C.18/2009/CRP.1 参照。
- (122) 第5回会合では、①自由職業者以外で14条の対象になる活動とは何か、②個人以外への14条の適用可能性、③固定的施設（FB）の定義の明確化（PE定義との区別）、④FBを明確に総合課税の対象とするか、などの検討課題が提示されている。Committee of Experts, “Draft report”, *supra* note (120), p.10 及び UN, “Note Provided by the Coordinator”, *supra* note (119) 参照。
- (123) Committee of Experts, “Draft report”, *supra* note (120), p.9-11.
- (124) Committee of Experts, “Draft report”, *supra* note (120), p.4.
- (125) 個別の締約国は次のとおりである。

	課税の内容	締約国
①	FBを有する場合にのみ、その帰属利得に課税（OECDモデル型、28カ国）	アイルランド、(アメリカ、)イギリス、)イスラエル、イタリア、(オーストラリア、)オーストリア、オランダ、カナダ、ザンビア、スイス、スウェーデン、スペイン、スロヴァキア、チェコ、デンマーク、ドイツ、ハンガリー、フィジー、フィンランド、ブラジル、(フランス、)ブルガリア、ベルギー、ポーランド、ルクセンブルグ、(ブルネイ、) (カザフスタン)
②	上記①又は183日超滞在等の場合に課税（国連14条型、16カ国）	インド、インドネシア、ベトナム、エジプト、シンガポール、韓国、中国、トルコ、ノルウェイ、パキスタン、バングラデシュ、フィリピン、マレーシア、南アフリカ、メキシコ、ルーマニア
③	人的役務に対する報酬として給与所得と同一の条項で課税（14カ国）	アゼルバイジャン、アルメニア、ウクライナ、ウズベキスタン、キルギス、グルジア、スリランカ、タイ、タジキスタン、トルクメニスタン、ニュージーランド、ベラルーシ、モルドヴァ、ロシア

（注）①の（ ）の国は、14条を置かない現行OECD型条約（後掲注(126)参照）。

- ① OECD の旧 14 条と同様に、固定的施設を有する場合にのみ帰属利得に課税するもの（28 条約、欧米諸国中心⁽¹²⁶⁾）
- ② OECD の旧 14 条の内容に加えて、「183 日を超える滞在⁽¹²⁷⁾」の場合にも課税できるとする国連モデル型の規定が置かれているもの（16 条約、アジア諸国中心）
- ③ 給与所得と自由職業所得を区別せず、一般的な給与所得条項に基づき課税できる⁽¹²⁸⁾とするもの（14 条約、旧ソヴィエト連邦諸国中心）

このうち②と③については、183 日超の滞在により我が国に課税権が生じることになるが、これは、個人の役務提供に限るならば、OECD の(a)型よりも、総収益 50%基準がついていない分、課税権の範囲が広いこととなる。この場合、課税は国内法に従った方法となるため、当該個人が国内に PE を有さない場合は 20%の源泉分離課税が行なわれる⁽¹²⁹⁾（所得税法 169、170、212 条）。

2 芸能人課税

OECD モデル及び国連モデルの 17 条は、ほぼ同じ条文により、芸能人又は運動家（以下「芸能人等」という）が個人的活動によって取得する所得に対して、PE の有無や滞在期間にかかわらず役務提供地国に課税権を認めている（1 項）。これは、活動の性質が事業であるか勤務であるかを問わない。また、芸能人等としての個人的活動に関する所得が本人以外の者に帰属する場合にも、役務提供地国に、その帰属者に対する課税権を認める（2 項）。

(126) このうち 6 条約（アメリカ、イギリス、オーストラリア、フランス、ブルネイ、カザフスタン）については自由職業所得に係る条文はなく、2000 年以降の OECD モデルと同様、恒久的施設（5 条）及び事業所得（7 条）の規定に基づいた事業所得課税となっている。内容的には OECD の旧 14 条があるに等しいため、ここに含める。

(127) 条約により 183 日以上、183 日超、180 日超（タイ）及び 120 日超（フィリピン）などがある。

(128) 従って、自由職業者にも短期滞在者免税（本節 3 参照）の適用がある。

(129) 報酬が国外払いで源泉徴収ができない場合は、翌年 3 月 15 日（それ以前に出国する場合には出国日）までに、20%の税率で申告納税を行うことになる（所得税法 172 条）。

芸能人等は、一般的には自由職業者に含まれるといえようが、その海外活動には短期間、単発的、自己完結的、高額報酬などの特殊性があり、事業所得課税・自由職業者課税の下では PE を有さず、また給与所得課税では短期滞在者に該当する可能性が高い。そこで、報酬に対する役務提供地国での課税を確保するため、別途課税規定を置くものである⁽¹³⁰⁾。

また 2 項は、芸能人等が企業に雇用される形態を取るにより課税額を圧縮することを防止するため、企業が事業として芸能人等の役務提供を行なう場合にも、そこから生じる利得に対する役務提供地国の課税権を認めるものである。モデル条約は課税権を配分するに止まっているため、課税方法は国内法によることになるが、みなし PE を認定する個別条約もある（第 2 章第 2 節 5 参照）。

我が国の条約例は、芸能人等の個人の活動についてはモデル条約に準じている⁽¹³¹⁾。企業が行なう役務提供事業についても、多くはモデル条約に準じているが、他に①そのような企業にも 7 条を適用する（PE がなければ課税しない）条約⁽¹³²⁾、②7 条適用が原則だが、芸能人等が企業を直接・間接に支配している場合（いわゆるワンマンカンパニー）には役務提供地国に課税権を認める条約⁽¹³³⁾、③芸能人等の役務の提供事業を行なう場合には、役務提供地国に PE を有するとみなす条約⁽¹³⁴⁾がある。芸能人 PE は、企業の利得をネ

(130) 本庄・前掲注(15)『国際租税法』312 頁。なお、OECD は 2010 年に“Discussion draft on the application of Article 17 (artists and sportsmen) of the OECD Model Tax Convention” (23 April, 2010) を公表し、芸能人等の範囲や芸能人等としての活動、所得源泉地等に係るコメントリの見直しを進めている。

(131) 米国、韓国条約においては金額基準（総収入等が US\$10,000 を超えない場合は免税）がある。

(132) エジプト、オーストリア、ザンビア、スリ・ランカの各条約。また、デンマーク及びブラジルの条約では、運動家の役務を提供する企業のみが 7 条の対象となり（両国とも芸能人の活動についてはみなし PE が認定される）、アメリカ条約では、契約上芸能人が特定されていない（企業が芸能人等を指名できる）場合には、7 条が適用になる。

(133) イタリア、オランダ、スイス、スペイン、ドイツの各条約。

(134) アイルランド、デンマーク、フィジー、ブラジルの各条約。なお、デンマークとブラジルについては、芸能人の活動のみが対象となる（前掲注(132)参照）。なお、既に終了した旧イギリス、旧フランス、旧オーストラリア条約にも芸能人 PE 規定が

ット課税するための技術的な方策ともいえようが、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 給与課税

OECD モデル及び国連モデルの 15 条は、ほぼ同文を以て、勤務から生じる給料、賃金、その他これらに類する報酬に対して役務提供地国に課税権を認め（1 項）、併せて短期滞在者の免税を規定している（2 項）。これにより、①いずれの 12 ヶ月間においても合計滞在日数が 183 日を超えないこと、②給与等が役務提供地国の居住者ではない雇用者（又はこれに代わる者）から支払われること、③給与等が、雇用者が役務提供地国に有する PE によって負担されないこと、の 3 要件を満たす短期滞在者は、役務提供地国では免税となる。

我が国の条約例のほとんどはモデル条約に準じており⁽¹³⁵⁾、ごく一部の条約が、短期滞在者免税要件の②に「相手側締約国の居住者のための役務提供であること」を規定し⁽¹³⁶⁾、また要件の③に「報酬が相手側締約国で課税されること」を規定している⁽¹³⁷⁾。

4 国内法における人的役務の課税規定

国内法における非居住者・外国法人の課税は、総合課税制度の下で国内源泉所得に該当する所得を特定し（所得税法 161 条、法人税法 138 条）、PE の有無及び種類による 4 区分（所得税法 164 条 1 項一号～四号、法人税法 141 条一号～四号）に応じ、それぞれに課税標準となる国内源泉所得を割り当てている。国内源泉所得の区分上、人的役務は「人的役務の提供事業の対価」

置かれていた（本章第 2 節 5 参照）。

(135) 国際運輸に使用される船舶・航空機内での勤務に係る報酬については、モデル条約（15 条 3 項）は企業の実質的な管理支配地に、我が国条約は企業の居住地に排他的課税権を認めている。

(136) オーストリア、スリ・ランカ、ニュー・ジーランドの各条約。

(137) スリ・ランカ、ニュー・ジーランドの各条約。

と「人的役務の報酬」に分かれる。その課税範囲は広く、サービス PE のあらゆる型がカバーする範囲を完全に包含するものとなっている。

(1) 人的役務提供事業の対価（所得税法 161 条二号、法人税法 138 条二号）

所得税法、法人税法とも内容は共通で、国内において行なう次の役務の提供を主たる事業とする事業が該当する。①芸能人又は職業運動家の役務、②弁護士、公認会計士、建築士その他の自由職業の役務、③科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を活用して行なう役務（所得税法施行令 282 条、法人税法施行令 179 条）。

芸能人と自由職業者の区別はなく、いずれも人的役務としてひと括りになっており、PE の区分や有無に関わらず、源泉徴収の上総合課税（申告納税）の対象となる。

(2) 人的役務の報酬（所得税法 161 条八号）

俸給、給料、賃金、歳費、賞与又はこれらの性格を有する給与その他の人的役務（自由職業者、芸能人等の役務を含む）の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するものが該当する。人的役務の報酬は、当該非居住者が国内に固定的 PE を有するか、又は建設 PE・代理人 PE を有し、報酬がその国内事業に帰せられる場合には、源泉徴収の上総合課税の対象となる。一方、建設 PE・代理人 PE を有していてもその国内事業に帰せられないか、又は PE を有しない場合には、源泉分離課税で課税関係は終了する⁽¹³⁸⁾（所得税法 164 条 2 項二）。

(3) 外国芸能法人に係る源泉徴収の特例

芸能人等の役務提供を行なう企業（芸能法人）が、PE を有さない場合等

(138) 源泉徴収の課税標準は支払を受けるべき当該国内源泉所得の金額（所得税法 169 条）、税率は 20%（所得税法 170 条）となる。報酬が国外払のために所得税法 169 条の源泉徴収が行なわれない（所得税法 212 条 1 項）場合は、出国の日又は翌年の 3 月 15 日までに申告（税率 20%）する必要がある（所 172）。

なお、本節 4 (1) で、役務提供事業を行なう企業に支払う対価が源泉徴収を受けた場合、当該企業から実際の役務提供者等に対して支払う報酬に係る源泉徴収も行われたとみなされる（所得税法 215 条）。従って、PE を有さない役務提供者（八号の該当者）であれば、企業段階での源泉徴収を以て課税関係は終了する。

の租税条約上の規定によって我が国で免税になる場合、役務提供者等への支払が国外で行なわれると、源泉徴収義務はなく、また申告納税も行なわれない可能性が懸念される⁽¹³⁹⁾。そこで、このような課税もれを防止するため、免税芸能法人等については、報酬が国外払いであっても源泉徴収義務を課して（租税特別措置法 42①）源泉徴収は原則どおりに行ない、その後所定の還付請求に基づいて、免税芸能法人等の免税所得に係る金額を還付することとしている（租税条約実施特例法 3）。

(139) 本庄・前掲注(15)『国際租税法』459～460頁。

第3章 人的役務提供事業課税の見直し

人的役務提供事業に係る PE 課税の不均衡を是正する有力な方法として、第2章でサービス PE の概念と論点を検討し、併せてその他の人的役務に係る課税規定を概観した。しかし、サービス PE のような新たな課税規定を租税条約へ導入するには、相手国との交渉をはじめ、多くの実務的なハードルが存在する。これに先立って、現行規定の範囲内でどのような対処が可能かを確認することが優先事項であろう。

そこで第1節では、人的役務に係る PE 認定が争点となったカナダの裁判例を参照しつつ、現行規定の解釈を筆頭に、4つの対処策を挙げる。第2節では、その中でも優先度が高いと考えられる、現行規定の解釈による対処策を検討する。第3節では、租税条約の改正が必要となるその他3つの対処策（サービス PE 規定、人的役務の直接課税、源泉徴収による課税）を検討する。

第1節 PE 課税か、他の方法か

1 PE 課税の信頼性

物理的な入り口要件を据え置いたままでの、経済的な想定利得を追求する AOA の導入は、特に人的役務提供事業における断崖効果を拡大する。これにより、源泉地国の税収の減少と、PE の課税権配分ルールとしての信頼性の低下が懸念される。国際課税分野における資本輸出国対輸入国の対立図式を、さらに強める要因ともなろう。

帰属利得計算を精緻化し、その算定方法を世界標準として共有することにより国際的な二重課税や課税の空白を排除するという、PE 課税制度の信頼性向上のための AOA の導入が、別の観点からは制度の信頼性の低下を招くというのは、非常に残念な副産物である。しかし、帰属利得計算に先立つ認定の問題を放置してしまうと、せっかくの AOA の趣旨も十分に生かされない。

源泉地国は、自国の市場で実現する利益に対する課税権の主張として、配

分の公平性を求める。これに対し、企業の居住地国は源泉地国の課税権を制限する方向に動き、OECD 型の租税条約はこれをバックアップしている。これによって投資が促進されるのであれば、課税権の制限を受容する源泉地国もあろうし、投資促進は租税条約の大きな目的の 1 つとなっている⁽¹⁴⁰⁾。しかし、受動的な投資所得に対する源泉地国課税（源泉徴収）が軽減されていく一方、課税管轄内で能動的な活動が行われ、その国の市場を通じて実現する事業所得は、源泉地国として課税権を確保したい部分であろう⁽¹⁴¹⁾。特に人的役務は、生産と消費が同時に行なわれるという、役務提供地国における所得源泉性が非常に強いものである（第 1 章第 4 節 2 参照）。

全ての事業分野に対し、PE 概念を通じた適切・公平な課税権の配分が実現できるのであれば、それが最も望ましい。しかし、現実的な観点から源泉地国にとって重要なのは、自国内で実現する利得のうち、規模の大きい（＝税込重要）ものが確実に課税対象になることであり、これをどの程度達成できるかが、課税権配分ルールの信頼性の高さを示すものであろう。

伝統的 PE 概念が信頼性を見出していた、物理的拠点の存在という尺度だけでは不足が生じてきており、第 2 章で見たサービス PE は、それを補う有効な手段の 1 つとなる。しかしその前に、PE の一般的定義の枠内に人的役務の居場所がないものか、探して見る必要がある。さらに、仮に人的役務が PE 概念によって律しきれないのであれば、それに代えて、PE 課税の枠外で課税のバランスを取る、すなわちそのような所得への直接課税という方法も考えられよう。国際運輸業や 183 日ルールによる自由職業者課税、芸能人や芸能法人に係る課税などがその例である。

(140) 田中琢二「最近の租税条約の動向」租税法研究第 36 号『国際租税法の新たな潮流』（有斐閣、2008）4 頁。

(141) 事業所得に係る直接対内投資については、単に PE の範囲が他国よりやや狭い（PE がやや認定されにくい）という理由だけで大きく促進されるようなものではないと考える。むしろ、進出先国の事業環境、インフラ、物価、労働市場の状況、PE が認定された場合に適用となる税率（通常の法人税率等）などの要素が大きく影響すると思われる。

2 Dudney 事件

ここで、源泉地国で人的役務提供事業（人的機能）が遂行されているが PE が認定されない例として、カナダの Dudney 事件⁽¹⁴²⁾を検討してみる。本事件は顧客の施設内で役務を提供する個人の自由職業者に係る課税事例であり、課税庁の PE 認定に対し、裁判所がそれを取り消したものである。伝統的な固定的 PE とサービス PE の境界線上の事例を扱っており、その結果は米加条約へのサービス PE 規定の導入（第 2 章第 4 節 1 参照）の引き金になったとされている⁽¹⁴³⁾。

なお、本事件の争点は米加条約の旧 14 条に規定する、自由職業者に係る固定的施設（FB）の認定であるが、OECD はモデル条約旧 14 条の FB と 7 条の PE 概念との間に相違は存在しないとして 2000 年に 14 条を削除し、自由職業者に係る課税にも 5 条と 7 条を適用することとした（第 2 章第 5 節 1 参照）。本件裁判でも、OECD の PE 概念に基づいた検討が行われていることから、以下 FB と PE を同義とし、PE 認定問題として検討する。

(1) 事実関係と判決

カナダ法人 O 社は、同 C 社とのマスター契約に基づき、C 社の高度な自社コンピュータ・システム開発要員のトレーニングを請け負った。米国の居住者で、専門的なコンピュータ技術を有するコンサルタントである Dudney 氏（個人、以下「D 氏」という）は、独立した業務請負人（independent contractor）として O 社に雇用され、C 社内において役務を提供した。D 氏の役務は、カナダ所在の C 社ビル内の事務室やトレーニングルームにおいて、1994 年中に 300 日、1995 年中に約 40 日間行なわれた。これらの部屋は、D 氏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。D 氏は C 社ビル内に事務スペースを有していたが、その使用は契約による役務提供のために限られており、C 社ビルへの立ち入りについては、平日の業務時間に限り有効なセキュリティ・カードを与えられていた。D

(142) Her Majesty The Queen vs. William A. Dudney, [2000] 3 F.C.D 22.

(143) Arnold, *supra* note (101), pp. 189-190.

氏は米国の自宅を事務所としており、カナダのC社内の電話からボイスメールをチェックしていた。D氏がC社に属することを示すようなレターヘッド、名刺、C社内の表示等はなく、報酬の請求書はD氏がO社に直接送付し、O社は小切手を米国のD氏の住所に郵送していた。

米加租税条約旧14条の下では、非居住者の自由職業所得は役務提供地区にFBを有さない限り課税されず、D氏は本件役務提供に係る所得をカナダで申告していなかったが、カナダ歳入庁はD氏がカナダ国内にFBを有するとして課税処分を行なった。

一審のカナダ租税裁判所はD氏の請求を認めて課税処分を無効としたが、歳入庁は控訴した。カナダ連邦控訴裁判所は、租税条約旧14条の意味においてD氏がカナダ国内にFBを有していたか否かが唯一の争点であるとした。そして、FBには租税条約上及び国内法上の定義が存在しないため、個別の事案ごとに判定すべきものとした上で、OECDモデル旧14条及び関連する5条、7条のコメンタリとの比較、類推に基づく検討を行い、D氏はFBを有さないという租税裁判所の判決を支持して、カナダ歳入庁の控訴を棄却した。

(2) 論点

控訴裁判所は、問題はD氏が該当期間に「自らの事業をその場所で行っていたか否か」であり、本件で考慮すべき要件は、①当該施設の実際の使用状況、②当該施設に対する本人の管理状況と、それに係る法的権限の内容、③当該施設が本人の事業の場所として客観的に認識される程度、であると示した⁽¹⁴⁴⁾。その上で、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。カナダ歳入庁は、「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

(144) 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、本件においては十分な判断項目であるとしている（前掲注(142)Dudney判決・パラ19）。

代のノルウェイの判決⁽¹⁴⁵⁾を引用したが、一蹴されている。

裁判所はベルギーの判決⁽¹⁴⁶⁾を引用しつつ、施設使用の自由度を物差ししながら、契約履行のための活動と本人自身の事業活動を厳しく区別した。

3 課税されない人的役務提供事業

Dudney 事件では D 氏の FB は認定されず、カナダの課税権は否定された。本件では D 氏はカナダ企業 O 社に雇用されていたが、仮にそうではなく、D 氏がコンピュータ技術の提供を業とするカナダ非居住企業(例えば米国企業) A 社の職員であり、契約がカナダの C 社と米国の A 社との間で締結され、D 氏が A 社から派遣されていたとしたら、A 社のカナダでの PE 課税はどうなったであろうか。本判決の考え方からすれば、恐らく A 社の PE は認定されず、A 社の人的役務提供事業から生じる利得に係るカナダの課税権は否定されるのであろう。もし A 社がこのような専門家の人的役務の提供を大規模に行なっており、世界各国に所在する多くの顧客企業のプロジェクトに多数の職員を派遣して、大規模な人的役務提供事業を行なっているとしても、それぞれの源泉地国の課税権は否定され、A 社は居住地国課税だけを受けることになる⁽¹⁴⁷⁾。

4 人的役務提供事業の適正課税のための4つの対処策案

PE を有さなくとも遂行できる事業と、そうではない事業との間の課税の不

(145) 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-米国条約が対象とされている(前掲注(142) Dudney 判決・パラ 23 による。ノルウェイの2判決の原文は筆者未確認)。

(146) S.F.W.I. v. Belgium. (Belgian Court of Appeal, noted in Revue Generale de Fiscalite, No. 10, October 1992 at 271) (前掲注(142) Dudney 判決・パラ 25 による。ベルギーの判決原文は筆者未確認)。

(147) ただし、A が自社の社員を外国に派遣して給与を支払う場合には、社員の外国滞在が 183 日を超えるのであれば、当該給与に対する役務提供地国の課税権が生じる。しかし、A 社が複数の社員を使い分け、それぞれの滞在を 183 日以内に抑えるならば短期滞在者免税に該当して給与課税も回避でき、A 社が行う役務提供に関して、役務提供地国の課税権はいっさい及ばない状況が作り出される可能性もあろう。

均衡と、それによる制度の信頼性の低下は、PE 概念に内在する構造的な問題である。また PE 認定に係る他の問題（準備的・補助的又は単純仕入拠点の PE からの除外規定の再検討：第 4 章参照）の存在とも併せて考えれば、条約上の PE 定義（5 条）を見直すという形での解決が最も自然ではあろう。その他、PE 課税に代えて、人的役務提供から生じる所得に直接課税して PE 課税の不均衡を補完し、事業形態間の課税の均衡を保つという方法も考えられる。

しかし、これらの対処策は租税条約の改定（及び、場合によっては国内法の改正）を必要とし、実務的に大きな負担と高いハードルを伴う。その前にまず、租税条約改定等の負担のない、現行規定の解釈による現実的な対処策を最優先で検討すべきであろう。これにより、現行規定の解釈で対処可能な範囲と限界も把握でき、それ以上に必要な対処策の範囲も自ずと明らかになる。現行規定（定義）の解釈によって、PE 制度の信頼性を維持できる程度の課税が可能であれば、それ以上のステップ（例えばサービス PE 規定の導入）は必要なくなるかもしれない。

このような考え方にに基づき、まずは解釈による対処を最優先としつつ、次の 4 つの対処策を検討する。②～④においては、租税条約の改定が必要となる。

- ① PE の一般的定義の解釈による、人的役務に係る PE 認定範囲の再検討
- ② サービス PE 規定の導入
- ③ 人的役務提供事業の直接課税
- ④ 人的役務提供の対価の支払に係る源泉徴収

以下、第 2 節では最優先の対処策として①を、第 3 節では②～④の 3 つの対処策を検討する。

第 2 節 対処策（1）：PE の一般的定義の解釈

本節においては、自前の物理的拠点を有さずに行なう人的役務提供事業に関し、OECD モデル条約及び同コメントリに基づき、その全体的な趣旨や個別のパ

ラグラフ間の関連性・一貫性を考慮しつつ、固定的 PE の定義をどのように解釈することが適切であるかを検討する。その上で、解釈で PE 認定が可能な範囲と、サービス PE 規定の導入等によらなければ得られない課税範囲との間に、どのくらいの差異があるのかも確認する。

1 OECD コメントリの一般的定義と人的役務

Dudney 事件は、一般的定義とサービス PE の境界線上に位置する事件であった。カナダの裁判所は一般的定義による PE 認定を退けたが、本件のような事実関係においても、一般的定義（モデル条約 5 条 1 項）の範囲内で PE が認定される可能性は確実に存在する⁽¹⁴⁸⁾。

5 条 1 項は、「PE とは事業を行なう一定の場所 (a fixed place of business) であって、企業がそこを通じて事業の一部又は全部を行なっている場所をいう」と定める。コメントリ・パラ 2 はこれを分解し、

- ①「事業を行なう場所 (place of business)」には建物の他、ある場合には機械、設備のような施設の存在が想定されていること、
- ②その場所は「一定 (fixed)」、すなわちある程度恒久的な個別の場所に設けられていなければならないこと、そして、
- ③事業は、通常は様々な形で企業に従属する者（個人）によって遂行されること、

としている。これらの要件はさらに分解され、パラ 4～4.6 では「事業を行なう場所」、パラ 5～5.4 では一定性のうち「地理的・商業的一定性」、パラ 6～6.3 では一定性のうち「期間的一定性」について述べている。さらに個別の論点として、パラ 8 で設備リース、パラ 10 後段で自動設備、パラ 42.1～42.10 で電子商取引（サーバの PE 認定）の考え方を示している。

各パラグラフには、抽象的な考え方から具体的な例まで記載されているため、これらの記述から人的役務提供事業の PE 認定に関連する要件を抽出し、

(148) この点についての IFA 総会での議論は、伴・前掲注(7)「第 63 回 IFA」140 頁～参照。

個々のパラグラフ内容の相互関係を検討することが必要であろう。各パラグラフ単独の表層的な解釈に止まらず、5条のコメンタリ全体の趣旨を汲み、人的役務提供事業の性質を考慮し、他の事業の場合の解釈との間でもバランスの取れた、一貫性のあるPE認定範囲の解釈を探り、人的役務に適用することが必要である。そこで以下、役務提供者は企業に従属する（上記③を満たす）者であることを前提に、①と②について、次の点を検討する。

「企業がその従属者（個人）を通じ、顧客に対して、顧客の施設内又は企業・顧客いずれにも属さない第三の場所で、特段の設備機器等を使用することなく人的役務を提供する場合、どのような要件を満たせば、その場所が5条1項の固定的PEを構成すると解釈すべきか？」

2 「事業を行なう場所」の解釈

ここには、「事業」と「場所」の2つの要素が含まれる。まずは大枠としての「場所」から検討する。

(1) 「場所」について

「場所」とは、事業を行うために使われる一切の建物、設備、装置を含む。単に一定の広さの場所や、他の企業の施設内にも存在可能である。そしてそれは、企業の自由（at its disposal）になる場所であることが必要である（パラ4）。事業活動（business activities）に用いるために自由になる一定の広さの場所を有するという単なる事実があれば充分であり、場所が企業の所有、賃貸その他どのような方法で自由になるのかは重要ではなく、法的権利も必須要件ではない（パラ4.1）。しかし、ある企業が特定の場所に単に存在することは、その場所がその企業の自由になることを必ずしも意味するものではない（パラ4.2）。

従って、自前の建物や設備を有さなくとも、人的役務の提供地が場所の該当性を有していることは明らかである。次の段階は、①人的役務提供活動がパラ4.1でいう「事業活動」に該当するか（Dudney 事件判決はこれを否定した）、そして②その場所はその事業活動のために自由になるか、とい

う点である。

(2) 「事業」の場所…「事業運営の拠点」vs. 「活動の現場」

「事業」については、コメントりはあまり詳細に語ってはいない。しかし、人的役務に係る PE 認定においては、Dudney 事件においてそうであったように、「その場所が企業の事業のために自由になる」こととの関連において「事業」の解釈が重要である。どのような活動が「事業」に該当するかによって、そのために必要な「自由」の程度や内容は異なるであろう。ここで留意すべきは、「事業運営の拠点」と「活動の現場」の違いである。前者は典型的には支店や事務所などの体裁を取り、そこでは事業の管理運営事務が行なわれ、社員等はそこを拠点に活動する。このような、企業が行う全ての種類の活動が同心円状になっているパイを扇形に切り取ったような海外拠点が、PE 概念の原点ではあろう。Dudney 事件判決のように、PE とはこのような拠点に限られるとする見解も存在する。

一方後者は、顧客に対する契約履行行為が遂行される場所である。工事「現場」を PE とする建設 PE はこの代表例であり、貸しビル業における貸しビル、専ら小売だけを行うための店舗なども該当しよう。そして、役務提供の現場も、このタイプに含まれることは明らかであろう⁽¹⁴⁹⁾。

Dudney 判決は、D 氏が C 社内で行っていたのは契約の履行行為のみで、D 氏の事業そのものではないとし、根拠として「事業運営拠点としての自由度」の低さをあげている⁽¹⁵⁰⁾。契約の履行行為も事業活動の一部分に違

(149) これ以外に、第三のパターンとして、内部取引しか行わないが、事業上の重要な行為が行なわれる場所がある。原料を全て本店から支給され、製造した製品も全て本店に引き渡すような工場や農場、天然資源採集現場等がこれに該当しよう。このような場所における活動の計画や管理が完全に本店で行なわれ、現場ではその指示に基づいて機械的に作業を行なうだけだとしても、これらの場所は PE を構成することになる。

(150) Dudney 事件判決は、「証拠は全体として、(顧客企業の) 施設が、D 氏がそこを通じて自らの事業を行う場所ではなかったという結論を十分に支持するものである。D 氏は施設を使用でき、またそうする権利も有していたが、それは(顧客企業の) 営業時間中に限られ、そして契約に基づく役務を提供する目的のためだけに限られていた。D 氏は施設を自分自身の事業運営の場所として (as a base for the operation

いないが、ここでは「事業」を個別の契約履行行為（現場活動）だけでは十分ではなく、本社機能の一部をも切り出したような活動を行う「事業運営の拠点（ベース）」と捉えている。経営判断や業務管理、リスクテイク等の一部が行われる拠点が意識されているのであろう。しかしD氏は顧客の施設を、契約を履行するためにのみ利用できるとされていたため、裁判所はその場소가D氏の「事業」のために自由になる場所ではなかったと判断した。

(3) 「自由」の解釈

しかし、個別の事業活動の現場であっても、そこで遂行される事業に係る現場での判断や進行管理、責任の引受などは確実に存在する。活動の現場において、そこで当該現場活動に必要な十分なだけの場所使用の自由を有する場合、そこが「事業を行う場所」に該当するという考え方は、OECD コメントリの随所に説明されている。例えば、コメントリは場所の自由に関連する4つの例（パラ4.2～4.5）を掲げているが、その中の「塗装業者の例」（パラ4.5）は、「塗装業者が、その事業の最も重要な機能（つまり塗装作業）を遂行している場所に存在するということがPEを構成するとしている。この例に基づくならば、Dudney事件の事実関係の下ではPEを構成する可能性が極めて高いことになるが、この悪名高いペンキ屋には敵が多いことも事実である。例えばドイツは、パラ4.2の第1文「その場所に存在することは、必ずしも場所に対する企業の自由を意味しない」との不整合を理由にパラ4.5の例示に同意せず、コメントリに所見（パラ45.7）を付している⁽¹⁵¹⁾。しかし、パラ4.2の第1文は、販売員の受注活動とし

of his own business) 使用する権利は有しておらず、施設を自らの施設としては使用できず、また使用しなかった。」としている（判決文パラ20、強調は筆者）。なお、D氏の事業が行なわれる場所ではないという結論から、その場所の一定性は本件では問題にならないとして、判断されていない（前掲注(142) Dudney判決・パラ26）。

(151) 場所使用の自由を厳格に解するドイツの考え方と裁判例については、伴・前掲注(7)「第63回IFA」140頁参照。

最近では Joel Nitikman, “The Painter and the PE: What Constitutes a Fixed PE In Canada” Tax Notes International (Nov. 30, 2009), p701～が、Dudney 判決を踏

ての顧客事務所への定期的な訪問を典型的な例とする当然の結論を述べているに過ぎない。受注した役務提供を一定の場所で、その活動に見合った自由を有しつつ継続して遂行する場合、固定的 PE に該当する可能性が生じることは、パラ 4.2 では否定できない。パラ 4.2 が単純に示すように、ある場所にある企業（企業と有給の雇用関係にある者）が存在すること、その場所がその者の事業活動に用いるために自由になることとは別である。しかし、現場活動は明らかに事業の「全部又は一部」であり、その現場に対し、それ以外の事業活動全般が遂行できるだけの広範な使用の自由を求めるという解釈は、「事業を行う場所」の解釈としては狭すぎて適切ではないと考える。

リースによる機械や設備の運営（パラ 8）、自動設備の運営（パラ 10）、工事現場、コンピュータ・サーバの PE 認定（パラ 42.1～42.10。この場合には、職員が不在であつてさえ PE 認定可能である）の例なども、現場活動を行う限りでの自由があれば十分であることを支持する内容となっている。そして、契約の履行行為も当然に事業の一部であるから、活動の現場は、当該活動遂行上の自由を有している（契約の適切な履行のために必要な範囲内での行動の自由が認められる）限り、PE を構成すると解釈すべきである。

Dudney 事件においても、D 氏は契約履行に必要な限りの自由を有していたと考えられる。しかし、その場所が事業の最前線というだけでは足りず、本部機能の一部がその場所で遂行されていることまで要求するという考え方は、OECD コメントリ全体を通じて読み取れる趣旨や例示との整合性に欠ける。塗装業者の例はもとより、リース設備や自動機械の運営の例、コンピュータ・サーバの例、果ては建設 PE まで否定されてしまうことになりかねず、適切な解釈とは思われない。

(4) 帰属利得に現れる差異

上記のとおり、「事業」には契約の履行行為のような個別の「現場の活動」も含まれると解釈すべきである。「事業運営の拠点」も、「事業の管理の場所（第5条2項(a)及びパラ 13）」も、「活動の現場」も、いずれも「事業を行う場所」を構成する。その上で、これらの場所が一定性を備えれば固定的 PE を構成することになる。それぞれの場所の違いは、PE 認定の可・不可ではなく、OECD がサーバの PE 認定問題において示したように、そこで行なわれる事業活動や機能に基づく帰属利得額の差によって表現されるべきであろう。

例えば、人的役務提供事業において A 国に支店を有し、そこに所属する社員が A 国内の顧客の施設等を訪問して役務を提供する場合、第一義的には支店が PE を構成する。そして、支店の社員が長期間にわたり、支店以外の場所で、適切な契約履行に必要な範囲の自由を有し、現場判断と責任を背負いつつ役務を提供する場合には、その役務提供場所も第2の PE を構成する可能性があると考えられる。そのような状況下で、仮に A 国支店が廃止になり、第三国の拠点に属する社員が直接 A 国に派遣されることになっても、役務提供内容が従来と変わらない限り、その現場が単独で PE を構成する可能性が残るということである。この場合、従来はその現場ではなく支店が行ってきた事業管理活動は国外に移るのであれば、帰属利得はその分だけ小さくはなるであろう。

(5) 法人税基本通達の考え方

法人税基本通達 20-2-1 は、法人税法施行令第 185 条第 1 項三号の「事業を行なう一定の場所に準じるもの」の例示として、「外国法人が国内においてその事業活動の拠点としているホテルの一室、展示即売場その他これらに類する場所」をあげている。これは、「一か所に固定された物的施設によって事業を行なうものだけではなく、必要に応じ移転するもの等であっても、その事業活動の拠点としての機能を有する場所が国内にある場合」

の例としてあげられている⁽¹⁵²⁾。「事業活動の拠点」が、事業運営の機能を備えていなければならないのか、活動現場であればこれに該当するのかを明確に述べてはいないが、展示即売場などは、事業そのものの管理運営機能を備えているとは考えにくいであろう。単なる社員の寝場所がPEに該当しないのは当然として、ホテルの一室をコンサルティングなどの人的役務提供の現場として使用する場合なども、この通達の射程と考えて良いであろう。法人税基本通達は、活動の現場もPEに含まれることを示していると考えられる。

しかし、予見可能性を高めるためには、「活動の現場」もPEを構成する場所となり得ることを、より具体的に通達上で示しておくことが望ましい。

3 「一定」の解釈

事業を行う場所に該当する場合、次にその場所が「一定」であるかどうかが問題となる。ここには、場所的な一定性と期間的な一定性の2つの観点が含まれる。場所的一定性とは、典型的には事業を行う個別の物理的施設の存在であるが、単なる一定の広さの場所や顧客の施設内にも存在可能である。どのくらいの期間事業を行なうかは、当該事業が個別の場所で行なわれない限り重要ではない（パラ5）とされることから、場所的一定性の判定は期間的一定性に優先する⁽¹⁵³⁾。以下、人的役務に係る「活動現場」のPE認定について特に問題となると思われる、場所的一定性を中心に検討する。

(1) 事業の場所が移動しない場合

人的役務提供事業に可動性がない場合（例えば顧客企業の1室だけで長期間コンサルティングを行なったり、コンピュータ・ソフトの開発に携わったりする場合など）には、場所的一定性は問題なく充足されるであろう。

後述の可動性ある事業の場合のような、「商業的及び地理的まとまり」は要

(152) 窪田悟嗣『法人税基本通達逐条解説（5訂版）』（2008、税務研究会出版局）、1589頁～。

(153) 期間的な一定性を巡る各種の問題点については、Arnold, *supra* note (109)が、詳しく分析している。

請されない。従って、その場所が上記2の「事業の場所」に該当し、さらに期間的一定性を満たすものであれば、その役務提供場所（活動現場）は固定的 PE を構成する。

（2）事業の場所が移動する場合

OECD コメントリは、「事業活動の性質がしばしば隣接地（neighbouring locations）へ移動するものである場合」は、それが場所的に一定したものとされるためには、事業の性質に照らして、その活動の移動範囲が商業的・地理的にまとまり（a coherent commercial and geographic whole）のあるものであることを要求している⁽¹⁵⁴⁾（パラ 5.1）。人的役務提供事業はまさにこのような可動性を有する場合が多いであろうし、同じ役務を同じ期間提供しても1か所で行なうなら課税（PE 認定）、2か所で行なえば非課税（PE 認定なし）という不均衡状況が、問題の最大の焦点である。

商業的まとまりの基本的な考え方は、単一のプロジェクトや契約とされる。例えば移動が同一の契約の中でだけ行われるなら良いが、異なる契約に基づいて場所を移動する場合には、それが同じビル内に限定した移動であっても、基本的には商業的まとまりは認められない（パラ 5.3）。

一方、地理的まとまりとは、移動する複数の場所を包括する場所的な完結性や物的な単一性である。例えば同じビルや敷地内、大きな施設や工事現場内などであれば、地理的なまとまりが認められるとされる⁽¹⁵⁵⁾（パラ 5.2）。また、単一のプロジェクトとして、顧客である銀行の行員に研修を施す場合でも、場所が複数の異なる支店である場合には、地理的まとまりは認められないとされる（パラ 5.4）。

これらの例示は相当に極端なものである。商業的・地理的まとまりをこれらの例に限定して厳格に解釈すれば、事業の場所が移動する場合の PE

(154) 役務提供者の同一性は求められていない。OECD のサービス PE (b) 型のように、複数の個人による連続的な役務提供でも良いことになる。しかし、役務提供者の同一性は、商業的まとまりの要素の1つには数えられている（パラ 42.41）。

(155) 大規模な炭鉱、ホテル内の異なる部屋、歩行者天国の中で場所を変えて設営する屋台など。

認定は、相当に限定されたものになるであろう。しかし、これまで見てきたように、ビジネス形態の多様化が反映されなければ、PE 課税の信頼性は維持できないであろう。パラ 5.1 は、「事業の性質に照らした (in light of the nature of the business)」判定を求めている。人的役務提供事業で求められる「商業的・地理的まとめり」とはどのようなものか、という点を再考する必要がある。

(3) 「商業的・地理的まとめり」の要件が経済実態にそぐわない点

イ 地理的まとめりへの疑問

地理的まとめりにおける問題は、コメントリのパラ 5.4 で例示されているような、顧客の複数の支店等にまたがって同様の役務を提供する場合である。このような例は、不動産の収益性評価の専門家が 200 日のうちに 10 箇所以上の異なる物件の評価を行なう場合や、コンピュータ技術者が本社、支店、データ管理センターなどで一連のソフトウェア開発に携わる場合など、現実にも多く見られると思われる⁽¹⁵⁶⁾。例えば、顧客の本社ビルで 200 日の役務提供をする場合と、同様の役務を本社で 100 日、離れた都市にある支店で 100 日、合計 200 日間提供する場合とで、前者は地理的まとめりがあり、後者はないとすれば、同等の利得に対して課税はオール・オア・ナッシングとなり、あまりに不合理である⁽¹⁵⁷⁾。個人のノウハウや技術の提供が中心的行為となる事業の性質を考慮すれば、このような極端な断崖効果が生じる解釈は、課税の混乱と、これを利用した PE 認定回避行動を招くだけと考えざるを得ない。

ロ 商業的まとめりへの疑問

パラ 5.3 は、地理的まとめりが認められる単一の建物内であっても、

(156) 少なくとも、顧客企業の本社で 200 日の役務提供をする中で、業務上の必要から、本社を拠点にして支店等に一時的に「出張」して必要な業務を行なう場合などは、本社で連続 200 日勤務したと同様に認識して良いであろう。

(157) 離れた都市にある支店から、わざわざ多額の旅費をかけて 100 人の支店社員を本社に呼ぶよりも、講師が場所を移動する方が、ビジネスとして自然かつ当然であろう。

異なる顧客（個別の店子などであろう）との間の契約により一連の塗装作業を継続的に行なう場合は商業的まとまり（契約の単一性）がないため、事業を行なう一定の場所にはならないとする⁽¹⁵⁸⁾。しかし、例えばある建物内にコンサルタント事務所を開設し、そこを訪れる不特定多数の顧客に役務を提供する場合は、このような商業的まとまりは求められないまま、事務所は PE を構成することになる。この差異の根拠は何であろうか？

事業運営の拠点も活動の現場も、PE を構成するという意味では同等であり、本来このような差があるべきではない。活動現場の PE 認定も、事務所と同様、地理的まとまりが認められるのであれば、商業的まとまりについてはそのハードルを低く解釈すべきではないか。

それともこの差は、「活動の現場」の PE 該当性が「事業運営の拠点」よりも質的に劣後する（該当性が低い）ため、該当要件を厳しくするという意味であろうか。そうであれば、前述のとおり両者は同等の「事業を行う場所」であることから、適切ではない。同じビルの中で役務提供をするのに、1 か所に事務所を構えるならば顧客は不特定多数で良いが、ビル内を移動して行なう場合には顧客は 1 人だけでなければ商業的まとまりがない（＝場所の一定性がない）という考え方はあまりに硬直的で説得力がなく、経済実態を反映しないものである。

（４）事業の性質に照らした望ましい解釈

商業的まとまりの要件はサービス PE 規定の代替条文案のコメントにも引き継がれ、(b)型が適用される「関連するプロジェクト」の判定にも用いられている（パラ 42.41）。一般的にサービス PE は、地理的まとまりの

(158) 実際には、このような例は全くの偶然でもなければ考えにくい。もし同じビルの店子が時期を申し合わせて作業を依頼しているのであれば、契約は店子の数だけあったとしても、商業的まとまりがあると解釈すべきであろう。同一のビルで経済的・実務的に同等の塗装作業を行なう際、大家との間の 1 本の契約で行なう場合と、複数の店子との別々の契約で行なう場合で課税・非課税が分かれるという断崖効果は、地理的まとまりにおける異なる支店の例と同様、看過できない大きさである。

要件を放棄するために PE 認定範囲が広がることを特徴としている（後述の本節 6 参照）。人的役務提供の性質に鑑みて、商業的まとまりの方を重視したものであろう。このような、事業の性質を考慮した判定上の重点の移動は、PE 課税に経済実態を反映するために必要と考える。バランスの取れた PE 課税のためには、一般的定義の中においても、ある程度の重点移動は許容されるべきであろう。移動を伴う人的役務の提供現場の「一定性」の要件として求められる商業的・地理的まとまりは、一方が OECD コメントリの例示レベルで充足される限り、他方はそれを補完するものとして、やや広い解釈に基づいたまとまりが認められれば、全体として人的役務提供事業の PE 認定における商業的・地理的まとまりの要件は満たされると解釈すべきであると考ええる。

例えば、商業的まとまりを有している場合には、同種の役務を繰り返しながら類似の場所を移動する場合（企業の異なる支店で同様のサービスを提供する場合など）や、最終的な 1 つの目的のためには複数箇所での役務提供が不可欠な場合（複数の場所に固定資産を有する大規模企業の業績や株価の評価をする場合など）には、役務内容に応じた顧客の主たる拠点（本社や、中心的な役務提供が行われる顧客の部署・拠点等）を中心とした地理的なまとまりが認められる、と解釈することが望ましいであろう。

また、地理的まとまりを有している場合には、OECD の 5 条コメントリ・パラ 42.41 に掲げられた「商業的まとまり」の要素⁽¹⁵⁹⁾のいずれか 1 つを満たせば、商業的まとまりを有していると解釈することが適当であると考ええる。

このような考え方は、既に建設 PE において採用されている。パラ 20 は、

(159) 例示されている要素は次のとおりである。① 1 つの主契約に基づくか、② 契約が複数である場合、契約相手が同一又は関連者であるか、③ 契約が追加された場合、当初の契約の時点で追加が合理的に予測できたか、④ 複数のプロジェクトの場合に業務の性質が同一か、⑤ 複数のプロジェクトの場合に同一の個人が役務を行っているか。

ある種の工事⁽¹⁶⁰⁾においては、異なる場所で行われた活動が単一の工事の一部であり、全体として12ヶ月以上存続すると観察されるものがあるとす。商業的・地理的まとまりの必要性を述べたパラ5.1も、このパラ20の考え方を参照している。このような状況は、例えば企業全体のコンピュータ・システムの構築という商業的まとまりのある単一の目的のために、東京本社、静岡支店、北海道の計算センターを移動しつつ一連の技術提供を行なう場合などに、まさに当てはまる。

当然、商業的と地理的両方のまとまりを欠く場合には、一般的定義による活動現場のPE該当性は認められない。例えばコンサルタントが、全く異なる顧客との契約を履行するため、顧客ごとに異なる都市に移動するような場合である⁽¹⁶¹⁾。固定的PEの一般的定義の完全な射程外となるこのような活動も課税対象に含めるのが、まさにサービスPEの(a)型であり、固定的PEとサービスPEの明確な境界線は、この部分に引かれることになる。

(5) 期間的一定性

期間的一定性については、人的役務提供事業とその他の事業で異なるところはなく、基本的にはパラ6～6.3の記述に基づいた、ケースバイケースの判断によることになる。しかし、サービスPE規定は183日という明確な基準を示しているが、固定的PEの恒久性の基準はここまで明確ではなく、パラ6で「6ヶ月」が経験的な一つの目安として掲げられているに止まる。

活動現場単位やプロジェクト単位で判定する場合、その現場等の存続(予定)期間は、多くの場合は当初から計画されているであろう。総合的な機能を有する支店の設置とは異なり、現場やプロジェクトの存続期間の有限

(160) 海底油田掘削場(offshore platform)が例示されている。構築物の部品が一国のさまざまな場所で組み立てられ、採集組立のために他の場所に移動されるような場合には、単一の工事と観察されるべきとしている。この他に、進行に従って移転する性質の工事として、道路や運河の建設、水路の浚渫、パイプラインの敷設などが例示されている。

(161) もちろん、その中の特定の顧客との関係において、固定的PEが認定されるような場合はあり得る。

性は高く、この点は、人的役務に係る PE 認定の実務上の大きな難点のひとつである（第 2 章第 4 節 5 参照）。予見可能性を高めるため、「プロジェクト開始の時点で 183 日（又は 1 年など）を超える計画である場合には、最初から PE ありと認識する」というような取扱⁽¹⁶²⁾の明確化が必要と思われる。予定期間が明確ではない場合には、現場やプロジェクトの進行状況に応じた PE 認定や、その後の修正が必要になるであろう。

4 コメンタリに特掲される特殊な取引の解釈との比較

(1) 設備リースとの比較

クロスボーダーで機械設備をリースする場合、貸主側の職員が設備の操作のために存在したとしても、その活動が借主の指示、責任、管理の下で単なる操作や維持に限定される場合は、リースしているというだけでは貸主の PE を構成しない。しかし、その職員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、貸主自身の責任と管理の下で設備の運用、操作、検査、維持等を行なう場合は、活動が単なるリースを超え、貸主の能動的な事業活動を構成する（パラ 8）。

このことから、事業の一部としての現場活動が、その活動に関する限りの現場判断やリスクテイクなど、企業から見た自主性や能動性を備えている限り、事業と認識されることが認められる。Dudney 事件の D 氏も、これと同様の現場判断やリスクテイクをしながら、役務を提供したことであろう。この例と人的役務提供事業との違いは、事業活動に「設備」という有形物が介在するか否かという点だけであり、顧客に対して現場での判断の下に契約を履行するという点では、全く異ならない。

(2) 自動設備との比較

自動設備（ゲーム機や自動販売機等）の場合、上記リースの場合よりも職員の機能が限定されていても、PE となる場合がある。機械設備と同様、

(162) 所得税法施行令第 14 条や、所得税基本通達 3-3 に定める「住所の推定規定」のような形式が参考になると思われる。

単なるリースでは該当しないが、自動機械を設置した企業が自己の計算でそれらを運用、維持する場合（operate and maintain them for its own account）には、PEが存在することになる（パラ10）。

この考え方からは、企業が自己の経済的な危険負担（自己の計算）の下で、一定の場所を通じて事業を行う限り、PEが存在し得ることが認められる。自販機の設置場所や期間、取扱商品などを自らの責任と負担で決定することは、事業遂行上の重要事項であり、それは多くの場合、自販機の設置現場で行なわれるわけではない。現場で行なわれることはそのような判断の基礎となる情報を現場当事者が観察・判断することであり、機械のメンテナンスや商品補充であろう。そして、このような活動にも当然、判断やリスクテイクの余地がある。

（3）電子商取引におけるサーバPEとの比較

コメントリはサーバとウェブサイトを明確に区別し、ソフトウェアと電子データの組み合わせであるウェブサイトは有形資産ではなく、従ってパラ2にいう「事業を行う場所」を構成し得ないとする。一方、ウェブサイトを格納するサーバは物理的存在たる設備の断片（piece of equipment）であり、事業を行う場所を構成し得る（パラ42.2）とする。しかし、例えばインターネット・プロバイダが保有する大容量サーバの「容量借り」は、設備利用に係る自由がなく、サーバという物理的存在を保有していることにはならない（パラ42.3）。さらに特筆すべきは、一般的に事業は企業の職員を通じて行なわれるところ（パラ2）、サーバの場合は、職員がその所在地に存在して運用・操作することも、状況によっては必須の要件ではないとしていることである⁽¹⁶³⁾。

サーバのPE認定を巡る議論は第1章第3節5で述べた。問題の本質は「物理的拠点（伝統的PE）がないのに事業が相当規模で行なわれる場合の

(163) 職員不在の適用については、深海の天然資源探査に用いられる自動ポンプ設備といった自動機器と同様に、という比較が示されている。

課税」である。サーバは明らかに設備といえようが⁽¹⁶⁴⁾、事業運営の拠点ではなく、注文の受付、請求や決済、時には商品配送（デジタルコンテンツの場合など）といった、連鎖する事業活動の一部分を担う「現場」に過ぎない。従ってここからも、活動の現場が PE を構成することの妥当性が認められる。また、サーバの場合は、それが移動する可能性があるか否かにかかわらず、実際に利用する場所が一定である限り（パラ 42.4）、最小限の物理的「断片」の存在を以て PE を認める。この頑なまでの場所の一定性へのこだわりは、経済的な想定利得を追求する AOA の考え方から大きく距離を置いている。結果的に AOA の見地からは、単独のサーバに帰属する利得はほとんどないという結論（PE 帰属利得報告書 I パラ 95）となっている⁽¹⁶⁵⁾。そして、利得が生じる見込みの少ない物理的な断片が PE と認められる一方で、利得が生じる人的役務提供事業が、厳格に見れば場所的一定性にやや欠けるという理由だけで課税権配分の対象から外れるという均衡を欠いた状況は、放置されてはいけないであろう。

5 一般的定義で解釈できる認定範囲

以上、OECD コメントリに基づき、一般的定義（事業を行なう一定の場所）から導くことのできる、人的役務の提供現場に係る PE の認定範囲を検討した。それをまとめると、次のようになる。便宜的に、OECD コメントリの内容を「狭義の解釈」、本稿で望ましいと考える内容を「広義の解釈」と記す。

(1) 狭義の解釈（現行コメントリ）

「事業を行う場所」には、「事業運営の拠点」の他、契約履行行為としての役務提供だけが行なわれる「活動の現場」も含まれる。両者の違いは帰属利得に反映される。役務提供者は、その現場に対して、現場活動（契約

(164) 電子機器は性能の進歩が著しいが、サーバが携帯可能なサイズとなり、データが全て通信でやり取りされ、人がそれを好きな場所に簡単に持ち運べるようになって、この結論は変わらないのであろうか。

(165) この結論は、サーバが設置される源泉地国の立場を考慮しつつも、居住地国課税を守るための苦しい選択と感じられる（第1章第3節5(3)参照）。

の履行)のために必要な範囲内での自由を有していることが必要である。役務提供が移動を全く伴わないものであれば、その事実が「場所的一定」の要件を満たす。移動を伴うものであれば、その移動範囲が商業的・地理的両方のまとまりを有することが必要とされる。すなわち、移動が1つの契約やプロジェクトに基づくもので、かつ移動範囲が完結性・単一性のある場所内に限られる場合に、場所的一定が認められる。これに加えて、固定的 PE と同様の「期間的一定」が認められれば、役務提供場所は固定的 PE に該当する。前述の Dudney 事件の事実関係からは、固定的 PE が認定されることになる⁽¹⁶⁶⁾。

(2) 広義の解釈(人的役務提供という事業の性質に照らした、「一定性」の望ましい解釈)

狭義の解釈では、役務提供場所が移動を伴うものである場合に、認定範囲は相当制限されたものになる。しかし人的役務提供事業はもともと可動性の高い事業であり、他の事業形態との均衡を保つためには、一定性に関しては事業の性質を反映した解釈を採用することが望ましい。

そこで、移動を伴う役務提供の場合に求められる「商業的・地理的両方のまとまり」については、一方のまとまりが OECD コメンタリの例示レベルで充足される場合には、他方のまとまりの判定はそれを補完するものとして、やや広い解釈を採用し、それによって他方のまとまりがある程度まで認められる限り、全体として場所的一定性の要件は満たされると解釈する。例えば、1つの契約やプロジェクトを達成するために、国内の異なる場所への移動が必要となる役務である場合、移動先の物理的な性質が類似していたり、そこでの役務内容が同一又は類似のもの(国内の異なる拠点で同

(166) IFA 第 63 回総会の論題 I では、「Dudney 事件で一般的定義による固定的 PE が認定されるのであれば、サービス PE と一般的な PE との区別がつかなくなる」という意見があった(伴・前掲注(7)「第 63 回 IFA」140 頁)。しかし、後述の本節 6 の検討のとおり、一般的定義による PE と OECD のサービス PE とで最も異なる部分は「地理的まとまりが要求されるか否か」という点であることから、Dudney 事件で固定的 PE が認定されたとしても、サービス PE との区別がつかなくなるということは全くないと考えられる。

様の役務を提供する等)であれば、移動地全体が「一定の場所」を構成すると考える。

この解釈は、OECD コメントリの狭義の解釈とは異なるため、これを採用するためには、コメントリに我が国としての留保の意思表示が必要になるであろう。

6 採用すべき解釈

上記の広・狭2つの解釈のうち、人的役務提供事業の性質に照らし、また PE 認定に係る OECD コメントリの趣旨から総合的に判断すれば、広義の解釈を採用することが、PE 課税の不均衡是正と信頼性の維持につながると考える。この広義の解釈の採用により、PE 範囲を制度的に拡大するサービス PE 規定を条約に導入するのにかなり近似した認定範囲となることが想定される。条約改正と比較して事務負担もはるかに少なく⁽¹⁶⁷⁾、課税権配分上の重要度が低いケースには適用を控えるなど、納税者の負担にも配慮できる柔軟な執行も可能であると考えられる。

そこで次に、広義の解釈による認定範囲が、OECD 型サービス PE の範囲との程度近接するかを比較して確認する。

7 一般的定義とサービス PE 規定の認定範囲との差

(1) OECD の(a)型との比較

サービス PE(a)型は、役務提供者個人(1人だけ)の滞在期間を要件とし、それが183日超であればその間の顧客の同一性や場所の一定性(商業的・地理的まとまり)を問わないので、極めて多様な役務提供の形態に対して適用可能である。しかし、滞在期間における企業の総収益の50%超が当該個人の役務提供から生じていることとする要件があるため、個人の自

(167) ただし、広義の解釈に基づいた PE 認定を行ない、その後相互協議が開始され、協議が OECD コメントリの厳格な解釈(狭義の解釈)をベースに行なわれた場合には、相手国の説得ないし合意には、かなりの交渉が必要になるかもしれないという懸念は残る。

由職業者又はワンマンカンパニーに近い小規模企業にしか適用できず、法人企業の多くが(a)型の対象から外れることが大きな制限となる。

これに対し広義の解釈では、役務提供者の人数制限や総収益50%基準がないため、この点は範囲が広いが、商業的・地理的まとまりが求められる分、範囲は相当に制限される。

(2) OECDの(b)型との比較

(b)型は、「同一又は相互に関連するプロジェクト」に投下される役務提供期間(183日超、役務提供者の人数は問わない)を要件としており、役務の提供場所が移動するものであっても地理的まとまりは求められていない。しかし、「相互に関連するプロジェクト」の判定上は、商業的まとまりが実質的な要件になる(パラ42.41)。

一方、広義の解釈でも、商業的まとまりが備わっていれば地理的まとまりを広く解釈し、例えば地理的には異なるが性質が類似する場所で同種の役務を提供する限り、「地理的まとまり」があると考えられる。また、役務提供者の人数も問わない。従って、広義の解釈と(b)型の認定範囲の差異はそれほど大きくはなく、広義の解釈の採用は(b)型の導入とほとんど同様の効果をもたらすと考えられる。なお、国連型のサービスPEも(b)型とほぼ同様であるが、こちらは個人を対象としていない分、範囲が狭くなる。

(3) 比較の結果

(a)型と広義の解釈の認定範囲は相当異なり、対象納税者数で考えれば、いずれがより多いかは一概に判別しがたい。しかし(a)型は1人の個人(の稼得する利得)だけを対象とすることから、税収面では上限があると思われる。一方、(b)型と広義の解釈の範囲はかなり接近しており、いずれも大企業が相当の規模で行なう事業にも対応でき(ただし後述7の限界がある)、税収面でも(a)型を大きく凌ぐであろうと思われる。

結局、広義の解釈による範囲は、OECD型サービスPEの範囲とそれによる税収のかかなりの部分をカバーすると考えられる。従って、人的役務提供事業に係る適切なPE認定のためには、サービスPE規定の新規導入よりも、

まずは租税条約上の一般的定義について広義の解釈を採用することが優先されるべきであると考ええる。

8 サービス PE 規定でも認定できない範囲

一般的定義の広義の解釈とサービス PE の認定範囲の差を検討したが、最後に OECD サービス PE 規定の導入によっても PE 認定できない人的役務の提供の形態を見ておきたい。

まず、(a)型で認定できない範囲は、「一定以上の規模の企業による人的役務提供（総収益 50%超基準を満たさない企業）の場合」と、「1人の個人の滞在が183日以内の場合」である。また、(b)型では認定できない範囲は、「一つ又は相互に関連する複数のプロジェクトに対する役務提供が183日以内である場合」である。企業が、これらの全てに該当するような形でクロスボーダーの人的役務を提供する限りは、いくら外国で手広く事業を行って稼いでも、源泉地国では課税されない（第2章第4節4参照）。これが OECD 型サービス PE の限界であり、規定を導入したとしても、経済的見地からの「断崖効果」は大きく残る⁽¹⁶⁸⁾。

サービス PE 規定を導入する場合、このような課税の粗さを修正することが最も望ましいが、これ以上のサービス PE 認定範囲の拡大は、居住地国側の課税権を相当に減少させ、また現実的な執行上の困難性を高めると考えられる。さらに、これ以外の大きな問題として、「同時に役務提供している人数の多寡は、日数のカウント上考慮されない」という点もあげられる。これは、役務提供の総量ではなく期間だけで閾値を設定することによる大きな弊害であり、サービス PE 課税を経済的に観察した場合の不均衡・不公平の源となる。その意味では、サービス PE 規定の信頼性も、必ずしも高いとはいえない面があ

(168) Arnold, *supra* note (109), p229 は、プロジェクト単位のアプローチは、複数の関連しないプロジェクトを合計6ヶ月超行なう企業（いずれのプロジェクトも6ヶ月超継続しないので PE 認定されない）と、それと同じ期間に1つだけのプロジェクトを行なう企業（PE 認定される）との間に望ましくない差別を作り出すことになる、と述べている。

ろう。

第3節 対処策（2）～（4）…課税範囲の制度的拡大

第2節では、人的役務提供事業に係る適切な課税を行ない、PE課税の信頼性と公平性を維持するための対処策として、PEの一般的定義の解釈によるPE認定を検討した。本節ではそれ以外の、制度改正による3つの対処策を検討する。その中で、PE認定要件の見直し（認定要件への人的機能の反映、サービスPE規定の導入）が最も直截的な方法であるが、PE課税の枠組を離れた人的役務課税によるPE課税の補完という手法も考えられる。

いずれの方法も、個別に締結した租税条約の改定を必要とするため、それに伴う事務負担やコンプライアンス・コストも増大する。個別に締結している租税条約を順次改定していくためには時間もかかるし、何より相手国のある問題であるから、解釈や国内法だけでの対応と異なり、実施のためのハードルは高い。従って、条約改定相手国の優先度や、改定のタイミングの検討も重要となる。

1 対処策（2）：サービスPE規定の導入

現行の我が国租税条約のPE定義条項（おおむねモデル条約の第5条に準じている）に、一定の要件を満たす人的役務提供活動がPEを構成するとする規定を追加する。具体的には、OECDがコメントリで公認したサービスPEの代替条文案のうちの(b)型を、PE定義条項に追加する。

（1）考え方

第2節において、現行の一般的定義の広義の解釈とサービスPE規定とを比較し、実務的には解釈による対応を優先すべきという考えを述べた。しかし、実務的な負担を別にすれば、理論的には、人的役務提供事業を直接対象とするPE認定要件を条約に追加することが、問題に対する最も自然な形の対処策であると思われる。

OECD の代替条文は、詳細なコメントリを伴う完成度の高いものである。前述（第2章第4節4参照）のように断崖効果も残っており、課税の不均衡を完全に排除できるものではないが、OECD が策定した「公式」条文案として、これをベースに考える。

条文案の(a)型と(b)型は、両方で認定範囲を相互に補完している。認定範囲を広く保とうとすれば両方の導入が必要であるが、運用に当たり大きな事務負担が生じる。2つの型を比較すると（本章第2節6参照）、対象となる活動の範囲は(a)型の方が広いが、対象となる事業の規模が大きく限定される（個人の自由職業者、ワンマンカンパニー、小規模のパートナーシップ等）。さらに、(a)型の総所得50%基準は、執行上の困難度やコンプライアンス・コストが高い。一方(b)型は、(a)型に比べて対象となる活動の範囲は狭くなるが、対象となる事業の規模（従って利得の規模）が大きくなる。

また、現行のOECDモデルは14条を削除し、個人の自由職業課税にも5条と7条を適用している。従って、5条のPE認定要件に(b)型が追加されれば、物理的拠点を有さない個人の自由職業者も、(b)型の要件を満たす限りPE認定の対象となる（3条の定義規定により、個人の自由職業も「事業」であり、それを遂行するものが「企業」とされていることによる）。このようなことから、最終的に対象となる納税者の範囲・規模と事務負担とのバランスから考えれば、OECD(b)型のサービスPE規定だけを導入することが得策と思われる⁽¹⁶⁹⁾。

(2) 検討課題

PE課税は源泉地国側の課税権を制限する約束（割り切り）であるから、

(169) なお、我が国の既存のサービスPE規定（6条約、第2章第3節4参照）は全て(b)型である。そして、その全ての条約には国連モデル14条型の自由職業者課税規定（対象は個人のみであるが、総収益50%基準は付かない）も置かれているため、企業（法人・個人）の人的役務提供事業はサービスPEの対象、個人の自由職業者の役務提供は14条の対象と切り分けられる国連モデル型の規定となっている。結果的には、OECDのサービスPEの(a)型・(b)型両方が導入されているのにほぼ匹敵する状況となっている。

その制度内容（課税権の配分方法と結果）が税収面、執行面、納税者のコンプライアンス・コストなどの観点から総合的に見て、源泉地国に納得できるものであることが重要と考える。

この点、サービス PE 規定の執行、特に役務提供者の活動や機能を把握し、利得を確定することには実務上の困難性や複雑性が高く、これを克服するための納税者・課税庁双方の負担は相当大きなものになるであろう。AOA は精緻な帰属利得計算方法を定めているが、利得額が一定程度以下の人的役務提供事業などについては、何らかの簡易な計算の定式を設定・公表することが有効ではないだろうか。

2 対処策（3）：人的役務提供事業の直接課税

人的役務提供事業について、PE 課税の枠組中ではなく、役務提供地である源泉地国が直接課税できるとする「人的役務課税条項」を租税条約に導入するという対処策が考えられる。条約では課税権のみを定め、課税所得の計算方法は国内法に従うこととする。条約上で課税権を認める人的役務提供事業の範囲は (b) 型の範囲と同様とする。

（1）考え方

人的役務は PE 概念になじまず、PE 課税の枠内では物理的拠点を有さない事業は課税できないと考える場合の代替的な対処策である。国連モデル第 14 条 1 項 (b) の規定（183 日ルールによる自由職業者課税）や、各モデル条約における第 17 条の芸能人課税のように、サービス PE (b) 型の要件を満たす人的役務提供については、企業の事業か個人の自由職業者の役務提供かを問わず、役務提供地国で課税できるとする規定を創設する。

短期間・高額を特徴とする芸能人等の役務は、専門的で高付加価値の人的役務と同質のものと考えられる。さらに芸能活動は、その輸入国が開発途上国に限られることはなく、先進国間でも生じ得る点でも、専門的な人的役務と類似している。なお、国内法では、芸能も専門的技術も人的役務

としてひと括りになっており、取扱に差はない⁽¹⁷⁰⁾。従って、このような方法による課税は、他の人的役務の課税との均衡を保ち、一貫性・親和性を有すると思われる。

ただし、国内法に基づく総合課税となるため、その課税所得金額は、租税条約上の帰属利得金額（AOA が導入されれば AOA による）とは異なる可能性がある⁽¹⁷¹⁾。この点は、後述の対処策（4）において、源泉徴収で終了させず、納税者が総合課税を選択する場合も同様である。

導入に際しては、個人の自由職業者を対象とする 14 条を置く条約（固定的施設なければ課税なしと定める OECD 型の 22 条約⁽¹⁷²⁾と、固定的施設がなくとも 183 日ルールによる課税を認める国連型の 16 条約⁽¹⁷³⁾の、合計 38 条約）の場合には、創設する「人的役務課税条項」において、「7 条及び 14 条の規定にかかわらず」と規定する必要がある。また、14 条を置かない条約（新しい OECD 型の 6 条約⁽¹⁷⁴⁾と、自由職業者を給与課税条項に含める 14 条約の、合計 20 条約）では、「人的役務課税条項」において「7 条の規定にかかわらず」として、7 条の適用を排除することが必要になる。

（2）検討課題

個人の自由職業者に関して固定的施設（FB）を有しなくとも、183 日以上の滞在により課税権を認める国連型の 14 条や、自由職業者も対象とする給与所得条項などが多くの個別租税条約に存在する状況下で、個人と企業の両方を対象とする新たな「人的役務課税条項」を重疊的に新設することは、課税関係の更なる複雑化を招くであろう。導入の方法としては、個人課税と企業課税を分割し、3 条の定義で「企業」には個人の自由職業者も

(170) 所得税法施行令 282 条、法人税法施行令 179 条。

(171) 例えば外国法人が行なう人的役務から生じる所得は、法人税法 138 条二号、同法 141 条四号、同法 142 条、法人税法施行令 188 条により、基本的には法人税法第 22 条以下の規定を準用して課税所得を算出することになる。AOA に比較すれば、一般的には課税所得額は大きくなると思われる。

(172) 前掲注(125)の表の①欄のカッコ書きの 6 カ国を除いた 22 カ国。

(173) 前掲注(125)の表の②欄の 16 カ国。

(174) 前掲注(125)の表の①欄のカッコ書きの 6 カ国。

含むと規定して PE を有する場合の課税を 7 条に統一し、一方で 14 条等を「人的役務課税条項」として再構成し、サービス PE の (a) 型と (b) 型の両方の要件を規定し、個人又は企業がいずれかを満たす場合には、7 条にかかわらず役務提供地国に課税権を認める、とすることも考えられる。しかしこれも複雑であり、実務上の不安定性を残すであろう。その上、現実的には、後述（本節 4）のように、国連型 14 条が既に置かれている国は人的役務提供事業の課税の見直しに係る優先度が低く、対処の必要が生じない可能性が高い。従って、対処策（3）は、課税関係を複雑化するデメリットが、実施のメリットを大きく上回ると考えられる。

3 対処策（4）：人的役務提供の対価に係る源泉徴収

一定の要件を満たす人的役務提供の対価を支払う際に、低率での源泉徴収を行なうという対処策が考えられる。具体的には、我が国に PE を有さないで提供される人的役務への対価であって、当該対価が支払者の我が国の課税所得から費用や損金として控除される場合は、支払の際に低率の源泉徴収を行なう。基本的には源泉徴収で課税関係は終了するが、納税者の選択により、申告納税によるネット所得課税も可能とする。

（1）考え方

前述の対処策（1）～（3）によるネット所得課税は、もともと会計単位としての物理的拠点を欠くことから、課税所得計算と申告上の実務的な困難が想定される。そこで、課税実務として広く行なわれており、事務負担も比較的少ない源泉徴収の方法によるものである。類似の制度例としては、日本インド条約第 12 条に定める「技術上の役務に対する料金に係る源泉徴収（10%）」があげられる⁽¹⁷⁵⁾。

しかし、形式的な源泉徴収は、時に税額がネットの課税所得と比較して高額になり、納税者に高い租税負担を強いる結果となる懸念がある。これ

(175) 前掲注(93)参照。

を回避するため、源泉徴収の税率を低く抑えることが必要であろう。また、納税者の選択により、源泉徴収税額を精算するために、又は源泉徴収されることに代えて、ネット課税による申告納税が可能となる制度としておく方法が有効と考えられる⁽¹⁷⁶⁾。

さらに、全ての支払いに源泉徴収を適用すると、もともと少額の契約や、単発的な役務提供であっても全て課税されることになる。PE 課税に代替する対処策であることを趣旨とする以上、一定額以上の多額の支払いを対象とするべきであろう。基準金額は租税政策的な問題であるが、PE 課税とのバランスを考えれば、延べ183日超の人的役務の一般的な対価に相当する金額以上で設定するべきであろう⁽¹⁷⁷⁾。金額基準は、個別の支払ごとの金額ではなく、契約上の対価の全額又はプロジェクト単位での金額に対して適用する必要もあると考えられる。

また、金額基準と併せて、当該人的役務の対価が、我が国の課税ベースを減少させていない場合は源泉徴収を要しないと方式（課税ベース侵食テスト⁽¹⁷⁸⁾）の採用も有効と考える。人的役務の対価が我が国の課税所得を減少させる限りにおいて、その減少部分に課税するという考え方である。米国は大規模設備 PE やサービス PE 課税の根拠として、「設備やサービ

(176) OECD コメンタリのサービス PE ドラフト文書（前掲注(76)）の中で、芸能人の活動に対する課税が源泉徴収だけで終了している場合に、納税者が申告によるネット所得課税を選択することができるとする代替条文案も提案され、2008 年のモデル条約改定で、17 条のコメンタリ（パラ 10）に挿入された。サービス PE の検討の中で、芸能人の活動に対する課税方法の修正に言及されていることは、サービス PE 課税と芸能人課税が比較可能性のある同質のものとして認識されていることの表れといえよう。

(177) 直接の関連は薄いですが、例えば平成 22 年のタックス・ヘイブン対策税制の改正で導入された「資産性所得の合算課税」では、適用除外となる特定外国子会社等であっても一定の資産運用的な所得については合算することされたが、その資産性所得に係る収入金額の合計額が 1,000 万円以下であれば適用されないとしている（改正後の租税特別措置法第 66 条の 6 第 5 項）。

(178) Richard L. Doernberg, “Electronic Commerce: Changing income tax treaty principle a bit?”, 21 Tax Note International (2000. 11. 20), p. 2417 では、電子商取引の普及に伴う事業所得課税の新たな方法として、特にインターネットを通じて取引されるソフトウェア等の対価への課税を意識しつつ、この方式が提案されている。

スを利用する米国納税者の事業所得から、設備の賃借料やサービス対価が費用控除されることによって米国課税ベースが浸食されること」の防止をあげている⁽¹⁷⁹⁾。

このような考え方に基づけば、サービスを受けた我が国納税者が、その対価を自分の課税所得の計算上控除する場合には源泉徴収を行い、そうでなければ源泉徴収は不要ということになる。

(2) 検討課題

最大の問題はグロス課税となることである。人的役務は一般的に利益率が高いと思われるが、それでも租税負担が現実の利益水準を上回る可能性が生じる。コンプライアンス・コストの低下と執行の簡素化を目的に、総合課税（ネット課税）に代えて行なうのであるから、納税者不利の状況は極力排除しなければならない。

また、源泉徴収の対象とする人的役務の内容も、高付加価値のものに限ることが望ましい。何も制限しなければ範囲が極めて広く、源泉徴収義務者の負担も増大し、また利益率の低い単純な人的役務に対しても課税することになり、この方法を採用する趣旨に反する結果となる可能性がある。

結局、能動的所得の課税方法として源泉徴収を採用することは、新たに採用するにはあまり洗練された方法とはいいいくいであろう。OECDのサービスPEに関するコメントは、「発生した直接費用又は間接費用の如何にかかわらず、当該役務の対価として受領された支払金が課税されるのであれば、国境を越える役務提供にとっては障碍となるであろう（パラ 42.47）」と述べ、源泉徴収による課税を牽制している。物理的拠点がないために、申告納税や課税の執行における納税者・課税庁双方の負担が大きくなることと、負担を軽減するための源泉徴収から生じる課税の粗さのバランスをどのように取るかは、易しい課題ではない。

(179) 第 63 回 IFA 総会のセミナーA「Alternative PE rules」における Peter H. Blessing 氏の発表「代替的 PE：米国の観点 (Alternative PE: The US Perspective)」による。

4 条約改定相手国の優先度とタイミング

(1) 改定相手国の優先度

以上述べてきた対処策のうち(2)～(4)には、条約改定が必要になる。しかし改定は直ちに実行できるものではないことから、実施の場合の相手国の優先度を検討する必要がある。

人的役務に対する課税の見直しの目的が、AOAとPE認定の概念的不整合から生じるPE課税制度の信頼性低下の防止であるという観点からは、AOAが導入される条約が優先されるべきである。一方、源泉地国としての税収確保という観点からは、人的役務を多く輸入し、最も多額の対価を支払っている国との条約改定が最優先ということになる。そして、既に個別条約上でOECDモデルよりも広い範囲の人的役務課税規定を有する相手国や、人的役務の輸入が少ない(我が国からの輸出の方が多)国の優先度は低い(又は改定の必要はない)ということになる。

以上の点と、AOAの導入はOECD加盟国との間の条約から始まるであろうことを併せ考えれば、優先度の高い国はOECD加盟国であり、かつ専門的技術やノウハウの輸入量が大きい先進国ということになる。反対に、我が国からの人的役務の輸出量が多い国や国連モデル14条型の自由職業者の課税条項が置かれている国(16カ国、内6カ国には国連モデル型のサービスPE規定がある)、自由職業者所得が給与所得条項(主に15条)に含まれ、同様に課税される国(14カ国)なども優先度が低い(又は改定の必要がない)ことになる⁽¹⁸⁰⁾。

(2) 改定のタイミング

条約改定に時間がかかるため、その相手国に優先度が生じることは、AOAの個別条約への導入についても同様であろう。AOAを反映するOECDモデルの新7条が2010年に導入されたが、各国の個別条約に順次導入され、国際的ネットワークとして機能し始めるまでにはかなりの時間が必要であろう

(180) 前掲注(125)の表参照。

(181)。従って、対処策としての条約改定も、AOA が導入される都度、その相手国を見ながらセットで交渉していくことが効率的と思われる。新7条の導入に係る改定交渉の際に、同時に PE 定義条項その他の改定を交渉することが望ましいと考える。

5 条約と国内法の関係

租税条約の改定による対処策を述べてきたが、条約と国内法で規定が異なる場合の課税関係については多くの議論があり、難しい問題である。本稿では、AOA を反映した事業所得条項（7条）が我が国の個別条約に導入されれば、その内容がそのまま適用・執行される（必要ならばそのために国内法が改正される）ことを前提に検討を進めている。しかし、実際にどのような国内法改正が不可欠なのか、国内法の改正がなければ AOA の全部又は一部が適用できないのか、等については、別途慎重な検討が必要な大きな問題である。この点、租税条約と国内法の関係については先学の深度ある研究があり⁽¹⁸²⁾、また AOA の適用関係についての具体的・包括的な検討は本稿の射程外であるため、上記3つの対処策に関連する部分に触れるに止めたい。

(1) 本稿の立場

租税条約の規定は、条約の趣旨・目的や租税法律主義の要請から、課税を創設・拡大する場合には根拠となる国内法が必要になる一方、課税を制限する場合には、規定内容（課税要件）の明確性によっては直接適用が可能であるとされている。また、既存国内法が認める租税の減免は条約に優先するというプリザベーション原則については、条約上に明文がなくとも、一般的に適用されると考える。この原則の適用上、狭義説、広義説、選択

(181) 北欧におけるマルチ型の情報交換租税条約のように、何らかの集団的な方法により、同じ条文内容（例えばモデル条約の新7条と全く同じ条文）で、複数の個別条約を一斉に改定できるような方法が取れば効率的であろう。

(182) 本庄・前掲注(15)『国際租税法』45頁、谷口勢津夫『租税条約論—租税条約の解釈及び適用と国内法—』（1999、清文社）、井上康一・仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯』（2007、商事法務）等。

説があるとされ⁽¹⁸³⁾、適用局面によっては、いずれの説にも得失があるように思われるが、本稿は狭義説（課税上の積極的な斟酌に限って適用がある）に基づく。そして、PE 認定については、認定が確実に納税者の不利になるとは限らず、「課税上の積極的な斟酌」に該当しないと考えることから、プリザベーション原則の適用はないという立場を取る。従って、例えば租税条約で建設 PE の期間閾値が「6 箇月を超える」とされている場合、国内法の「1 年を超える」という規定は置き換えられ、条約相手国の居住者による我が国での建設工事が 6 箇月を超えて存続すれば、PE が認定されると考える⁽¹⁸⁴⁾。

（2）対処策と国内法の関係

対処策（1）は租税条約上の PE 定義の解釈による対応である。解釈の主な根拠は OECD モデルのコメントリであるが、対処策（1）の解釈（広義の解釈）の一部には、コメントリの一般的な解釈よりも広いと認識される部分がある。コメントリには法源性⁽¹⁸⁵⁾は認められないが、PE 認定が相互協議になった場合、協議においては実務的な共通基盤になると思われるため、コメントリにおいて所見又は留保の形での意思表示をしておくことが望ましいであろう。

対処策（2）により租税条約にサービス PE 規定を導入した場合、国内法にはサービス PE 規定が存在しないので、建設 PE のように「置き換わる」ものとはいえない。サービス PE はみなし PE であり、締約国間で課税権を配分する手段として、事業所得を第 7 条の適用対象とするために、条約上

(183) 井上・仲谷・前掲注(182)『租税条約と国内税法の交錯』36 頁～。

(184) これは単純な例示であるが、実務的には、我が国における外国企業の建設 PE の認定例は、建設業法との関係から極めて少なくなると思われる。この点については、伴・前掲注(7)「第 63 回 IFA」、151 頁参照。

(185) 浅妻章如「国際租税法におけるルール形成とソフトロー-CFC 税制と租税条約に関する OECD コメントリーの位置付けを題材として」中山信弘編集代表・中里実編『政府規制とソフトロー』（有斐閣、2008）は、CFC 税制と租税条約との関係を中心に、OECD コメントリの意義を考察している。

で PE を有するものとする規定と考える⁽¹⁸⁶⁾。そしてサービス PE が対象とする人的役務から生じる所得は、所得税法及び法人税法によってもともと課税対象となっているため（第 2 章第 5 節 4 参照）、これらの規定に基づく課税権が発動されることになる。帰属利得の算定は、条約の第 7 条（事業所得条項）に基づいて行なわれる。従って、7 条に AOA が導入されていれば、それに基づいて算定されることになる。

また、対処策（3）及び（4）については、OECD モデル第 17 条のように、一定の要件を満たす活動から生じる所得について、その課税権を租税条約上で認めるものであり、それに基づいて国内法による課税所得計算を行なうものである。従って、対処策（3）又は（4）によって総合課税又は源泉徴収の対象となる人的役務提供事業は、条約上は AOA が導入されていたとしても、国内法に基づいた課税所得計算が行われることになる。

(186) 井上・仲谷・前掲注(182) 『租税条約と国内税法の交錯』303 頁以下では、芸能人の活動に係るみなし PE と国内法の関係について、詳細に検討されている。

第4章 準備的・補助的活動と単純購入の見直し

本章では、いったん人的役務提供事業の課税問題を離れ、AOA 導入により顕在化するもう1つの問題である準備的・補助的活動の取扱と、そのような活動に含まれるが特別扱いとなっている単純購入活動の取扱の見直しについて検討する。

OECD モデル5条4項は、1項に該当する事業拠点（事業を行なう一定の場所で、それを通じて事業の全部又は一部が行なわれている場所）であっても、「準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的とした場所」はPEに当たらないと規定している。これは、物理的な基準に基づくPEの一般的定義の例外として、PEの範囲に機能的な面からのネガティブな制限をかけるものである（パラ21）。その主な根拠としては、そのような活動が当該企業の事業における本質的かつ重要な活動に該当しない内部取引であることや、利得の具体的な算定が困難であることなどがあげられる。しかし、内部取引への精緻な独立企業原則の適用を要請するAOAの前に、この根拠の正当性は大きく後退し、完全な不整合が生じる。

そこで本章では、第1節でAOAの下での準備的・補助的活動（単純購入活動を除く）の取扱の是非について、第2節では特に単純購入活動に焦点を当てて、その取扱の在り方を検討する。また、第3節では、この問題に関連する情報申告制度の必要性を検討する。

第1節 準備的・補助的活動のみを行なう拠点

1 準備的又は補助的な性格の活動

OECD モデル5条4項は、(a)～(d)で幾つかの具体的な活動及び拠点使用の例⁽¹⁸⁷⁾を掲げ、(e)で総括的⁽¹⁸⁸⁾に一般的な要件（「準備的又は補助的な性格を

(187) 物品又は商品の保管、展示、引き渡しのためだけの施設の使用(a)、物品又は商品の保管、展示、引き渡しのためだけの保有(b)、他の企業による加工のためだけの在

有する活動)を示し、そして(f)でそれらを組み合わせた活動も準備的・補助的活動に該当することを規定している。以下、5条4項の活動をまとめて「準備的・補助的活動」といい、その中で特に(d)の物品又は商品の購入を「単純購入」という。

準備的・補助的な性格を有する活動の判定は易しくない。基準としては、その活動が「本来、企業の全体としての活動の本質的かつ重要な部分 (an essential and significant part) を形成するか否か」とされるが、結局は個別の事情に基づき検証されることになる (パラ 24)。実務的には、4項に例示される種類の事業活動に合致するか否かを出发点に、事業利得の実現を伴う外部取引を行っているかどうかで判定することが多いと思われる。一般的に「支店」は PE に該当するが、収益活動は行わない「駐在員事務所」は PE に該当しない、というような考え方である。

なお、駐在員事務所と名乗っても PE に該当する可能性は当然あるため、個別に総合判定しなければならない。この場合、5条4項(e)の総括的規定は、活動の性格(機能)を判定要素としているが、当該活動の規模やそのための投下資本の額、事業全体に対する重要性なども考慮すべき項目であると考えられる⁽¹⁸⁹⁾。

さらに、そのような活動は当該企業のために行なわれるものでなければならず、他者(グループ法人を含む)のための活動は4項の対象外である(パラ 26)。第三者のための活動が該当しないのは、規定の趣旨から当然であろう。

庫の保有(c)、単純購入・情報収集のためだけの一定の場所の保有(d)。

(188) 5条コメンタリ・パラ 23 は、「(e)の文言は、例外の排他的なリストの作成を不要とするものである」とする。

(189) Skaar. *supra* note (64), pp. 288-290 では、ネガティブ・リストは排他的なものではなく、「準備的・補助的な性格の活動」という文言で一般性を持たせており、判定は活動の性格(nature)、すなわち広告活動、研究活動といった活動の種類もさることながら、当該活動の事業全体に対する量的な重要性(商品の取扱量や価値、人員配置等)、投下資本額、活動規模なども併せて総合的になされるべきである、としている。

また、4項は、事業を行なう一定の場所を通じて、準備的・補助的活動だけが行なわれる場合にのみ適用される。その他の事業活動が同時に行われているため PE に該当する場合には、準備的・補助的活動から生じる利得もまた、当該 PE の帰属利得に含まれることになる（パラ 28、30）。但しこの例外として、7条5項の「単純購入非課税ルール」がある（第2節参照）。

2 PE 認定から除外する根拠

OECD は、非居住者の事業活動に対する課税権の所在は、資本の蓄積（accumulation of capital）という観点から考察されるべきであるという考え方にに基づき、事業活動の一部ではあっても、この観点からは重要性が薄い（insignificant）一定の活動のみを行う場所を、条約において PE 認定の例外として除いている（“negative list”）。従って、ネガティブリストを有さないか、内容が狭められたリストを有する条約は、OECD モデルよりも PE の範囲が広いものとなる。この除外規定は、そのようなマイナーな事業活動に係る帰属利得算定の困難性からも正当化されている⁽¹⁹⁰⁾。また、5条コメントりは、準備的又は補助的な性格を有する活動は、最終的に実現する利得額との関係が非常に遠く（so remote from the actual realization of profits）、具体的な利得額を決定し配分することに困難が伴うとする（パラ 23）。4項の除外規定は、7条による利得計算の限界を反映しているのである。

3 国内法の取扱

国内法は、PE から除かれる事業活動について、おおむね OECD モデルと同様の規定を置いており⁽¹⁹¹⁾、①資産を購入する業務、②資産の保管、③広告、宣伝、情報の提供、市場調査、基礎的研究その他その事業にとって補助的な機能を有する事業上の活動、という3つカテゴリの事業活動を行うための

(190) Skaar. *supra* note (64), pp. 279-280.

(191) 法人税法 141 条一号（固定的 PE の定義）を受けた法人税法施行令 185 条 2 項の一号～三号。

み使用する場所は、PEには含まれない。国内法は「準備的又は補助的な性格の活動」ではなく「補助的な機能」と表現し、準備的という言葉を使わないとともに、機能面からのPE判定上の閾値であることを明確にしている。

4 取扱の問題点

しかし、このような根拠はAOA（独立企業原則）とは相容れない。取扱の正当化は、①準備的・補助的活動からは大きな利得は生じない（歳入面での重要性がない）、②準備的・補助的活動は内部取引であり、利得が未実現である、③実現しても少額でしかない利得を計算・申告する事務的負担を省く、といった納税者の負担軽減、執行可能性の確保、少額不追求などの実務的な推定と根拠からしか導けない。もともとPE認定は、このような割り切りの考え方の上に出来上がっている。しかし、外国企業が現地子会社を設立して同じ活動を行えば、そのような実務面など考慮されることなく、確実に課税対象になることに比べ、PEだけをこのように取り扱う根拠は極めて薄弱といえよう。

そしてここでも、「そのような活動が単独で行なわれているか否か」による断崖効果が生じている⁽¹⁹²⁾。さらに、AOAが機能を伴わないために帰属利得がゼロとなるPEの存在⁽¹⁹³⁾も肯定する一方で、形式的な機能の種類に基づいてPE該当性を頭から否定する姿勢は一貫性にも欠ける。今後は、準備的・補助的とされる種類の活動（例えば研究活動など）であっても付加価値が高く、相当の利益が生じるようなケースも増加してこよう。この種の活動を他の活動と切り離して単独の拠点で行なうことで、PE課税が回避できるような状況は望ましくない⁽¹⁹⁴⁾。

(192) OECDは当面、この状況を容認するつもりであろうと思われる。

(193) 電子商取引に使用されるサーバPEの帰属利得に係る説明（PE帰属利得報告書・Iパラ95）、代理人PEの帰属利得に係る説明（Iパラ264）など。

(194) このような状況は、ある国に複数のPEが存在する場合、それらを別個のPEと見るかどうかにもよるであろう。例えばあるPEと組織的な上下関係にあるPEや、同一業務の異なる段階を分担するような他のPEが同時に存在するような場合には、物

5 現実的な選択肢

一方、理論的な問題とは別に、実務上の要請も現実問題としては切実である。AOA との整合性や子会社の取扱との比較を考えれば、4 項の削除が理論的な選択肢となるのは明らかである。そうすると、ほとんど全ての駐在員事務所やそれ以下の規模の拠点が PE に該当し、申告納税義務を負うことになって、納税者や課税庁の負担が大きく増加する。これを避けるための一つの実務的な案としては、内部取引しか行なわない PE のうち一定以下の規模⁽¹⁹⁵⁾や機能のものについて、「コスト＋一定のマークアップ」により、一律の課税を行なうことなどが考えられる⁽¹⁹⁶⁾。AOA の簡便法として、規模の小さい拠点であれば正当化できる方法かもしれない。これによれば、納税者の判断により「準備的・補助的活動」のみを行なう拠点であるとして申告されてこなかった「実は通常の PE に該当する場合」の課税もれもカバーできるであろう。

しかし、条約及び国内法からの準備的・補助的活動全体の削除は、国内の事務の増加とともに、我が国企業の条約相手国の拠点に係る申告納税義務も同時に増加させるであろう。事務負担及び税収の面から総合的に考えると、4 項の削除は現実的とは思われない。

逆に、実務的な理由から 4 項をそのまま残し、そのバランス上、帰属利得

理的に複数の拠点であっても、1 つの PE と考えて良いであろう。特に我が国のような総合主義の下では、これが自然な取扱であると思われる。なお、法人税法 17 条 (外国法人の納税地) 一号には、「(PE が) 2 以上ある場合には、主たるものの所在地」が納税地となると規定している。

- (195) この場合、「金額基準」も必要となろう。「本質的で重要な活動」の判定要素には、機能的な重要性と共に、取引の総量的な重要性 (例えば費用総額や資本投下額など) も含まれると考えるべきである。従って、本店との取引が一定の金額を超えない場合にのみ、簡易 (で基本的には納税者有利) なコストプラスを使える、とするのが良いのではないか。
- (196) 実務上、グループ内役務提供の場合には、外国法人がコストの 105%~110% の収入で申告する例が見られるようである。課税上の弊害がない限りは、移転価格税制の簡易な適用として認められる余地もあろう。しかし、コストが比較的少額の場合とはかく、一定以上の規模であれば、当該業務が 5 % 等のマークアップで良いかどうかは、まずは納税者が、次には課税庁が、申告書の作成や税務調査を通じて検討するべきものである。従って、このような簡易な方法は、納税者の申請により認められる方式とすべきではないか。

計算（AOA）においても準備的・補助的活動から生じる利得を認識しないとする規定を置く、という選択肢もあり得るかもしれない。準備的・補助的活動を完全に課税の蚊帳の外に置くという点ではむしろ一貫性があり、現行国内法の取扱にも合致し（本章第2節3参照）、事務負担も減少するかもしれない。しかしこれは独立企業原則に逆行する取扱であり、全く現実的ではない。

結局、特段の対応をせず、準備的・補助的活動だけを行なう拠点はPE認定から除外することとして実務面を優先させ、他の活動と併せて行なわれている場合は帰属利得計算の対象とするというOECDの取扱が、最も現実的と思われる。しかしこの取扱は、子会社の取扱との比較においては、PE形態で事業を行なうことの一種のメリットと見ることもできる。そこで、準備的・補助的活動に該当するために申告不要と納税者が判断する場合には、その判断根拠と拠点の活動状況に関する情報の申告を条件とすることが必要ではないかと考える（本章第3節参照）。

但し、単純購入活動はこの限りではない。この点については次節で検討する。

第2節 単純購入拠点と単純購入非課税ルール

前節で準備的・補助的活動を全般的に検討したが、この中で4項(d)に掲げられる「企業のために物品若しくは商品を購入」する活動は、同じ内部取引であっても、次の点で4項の他の活動と一線を画している。すなわち、商品や原材料の仕入が中心となるこの活動は「本質的かつ重要な事業上の活動」への該当性が高いということ、そしてこの活動だけが現行のOECDモデル7条5項で特別扱い（以下、「単純購入非課税ルール」という）を受けているからである。

AOAを反映した新7条は単純購入非課税ルールを廃止し、単純購入を他の準備的・補助的活動と同様に扱うこととしている。しかし、それだけで良いのであろうか。

1 単純購入の特別扱い

(1) 単純購入活動

準備的・補助的活動には、「企業のために物品若しくは商品を購入し、又は情報を収集することのみを目的として、事業を行なう一定の場所を保有する」場合が含まれている（5条4項(d)。「商品 (merchandise)」の購入はまさに再販売のための仕入行為であり、「物品 (goods)」には商品とはいえない原材料や半製品を含むと解釈できるであろう⁽¹⁹⁷⁾。

情報収集についてコメントリは、「新聞社の本社の多くの触覚 (tentacles) の1つとして活動する以外の目的を持たない支局のケース」を含めることを意図しており、そのような支局をPEから除外することは、単純購入概念の単なる延長である（パラ 22）、と説明している。

(2) 単純購入非課税ルール

7条5項は、「PE が企業のために物品又は商品の単なる購入を行なったことを理由としては、いかなる利得も、当該PEに帰せられることはない」と規定する。単純購入だけを行なう拠点は前述のとおりPEに該当しないが（5条4項）、7条5項は、単純購入だけはPEが他の事業活動と併せて行っている場合でも、購入活動から生じる想定上の利得をPE 帰属利得に加算してはならないし、それに関して生じる費用も利得から控除できないと定め（7条コメントリ・パラ 57）、他の準備的・補助的活動から切り離して特別扱いしている。

2 単純購入非課税ルールの根拠

(1) 不明確な根拠

PE 帰属利得報告書は、単純購入非課税ルールが、準備的・補助的活動の

(197) 単純購入の対象には、例えば事務用品や製造用機械、消耗品なども含まれる可能性があるが、厳しいPE 認定要件を充足するほどの拠点を設けて継続的に行なわれるほどの購入活動であるならば、購入品の種類や性格を問わず、事業に関する重要度が高いと推定されるべきと考える（当然、納税者からの適切な反証は認められなければならない）。

例外とされていることの根拠は明確ではなく、5条4項で示された他の活動（例えば情報収集活動⁽¹⁹⁸⁾）との差はほとんどない、と述べている（Iパラ 298）。また、7条のコメンタリも根拠について多くを語らず、準備的・補助的活動の中で、PEへの利得配分の検討上、最も重要な例は購入のための拠点だとするに止まっている（パラ 56）。

（2）輸出の促進という目的

Arvid Skaar は、単純購入拠点を PE から除外する理由について、「単純購入（仕入）行為それ自体は購入した企業の価値を増加させない」ということから正当化できるかもしれないとし、さらに、単純購入拠点の PE からの除外は居住地国課税の増加を意味し、そのような規定の目的は商品買付国からの輸出の促進か、少なくとも輸出活動を妨げないためであることは明らかであると述べている⁽¹⁹⁹⁾。そうであれば、単純購入非課税ルールという特別扱いの根拠も、ここに見出せるようにも思われる。現地の買付専門の拠点だけでなく、どのような状況下で買付行為を行っても源泉地国課税されないということは、居住地国にとっては大きなメリットである。

さらに、輸出促進が目的であれば、有形資産の購入だけが単純購入非課税ルールの対象となっている理由も理解できる。情報収集などは、原価を構成するという性格的な類似があっても、「商品の輸出の促進」にはほとんど関係ないからである。

（3）国連の考え方

国連モデル7条には単純購入非課税ルールは置かれておらず、同条には、「このような取扱をすべきか否かの解決がっていないため、規定を置くかどうかは締約国間の協議に委ねる」という注書きが添えられている。同

(198) 7条5項は単純購入だけを例外扱いとし、5条4項(d)に並列的に掲げられている情報収集を含めていないが、一方、5条コメンタリ・パラ 22 は「情報収集は単純購入の概念の単なる延長」としており、矛盾を抱える内容となっている。

(199) Skaar. *supra* note (64), pp. 313-314. 商品買付国からの輸出の促進とは、買付行為の促進に他ならない。Skaar は、単純購入非課税ルールの下では、輸出者が買付国の居住者である場合と非居住者である場合との間での課税の中立性は確保できないが、貿易取引にとってさほど有害ではないのではないか、としている。

条コメントによれば、専門家委員会における途上国の意見は、①単純購入が他の事業活動とともに行なわれている場合には単純購入から生じる利得も PE 帰属利得に含める、又は②単純購入だけを行う拠点であっても PE に該当し、他の事業活動の有無にかかわらず全ての利得を PE に帰属させる、に分かれる。一方、先進国の一般的な意見は、単純購入非課税ルールを肯定するものであったとしている（パラ 5）。

Skaar の論旨と国連の議論からは、単純購入非課税ルールは先進国（資本輸出国）に有利という共通の認識がうかがえるが、これは、先進国が途上国から商品や半製品等を買付けけるケースが多いことが前提となっているのであろう。単純購入非課税ルールは、商品の販売地国において売上の粗利を総取りできる効果を有する。従って、原材料や商品を途上国にある PE が買付け、先進国で製造や販売を行なう場合には先進国有利であるが、先進国が自国で仕入れた商品を途上国の PE で販売する場合には、先進国側の仕入機能が認識されない結果、売上総利益の全体が PE に帰属し、途上国の課税権が及ぶことになる。昨今の経済状況ではどちらが有利と一概にはいえず、それがこのルールの削除を後押ししているようにも思われる。

（4）経費の取扱との関係

AOA は、OECD モデル 7 条 3 項が、費用の実額配賦（独立企業原則の制限）を定めるものであるという解釈を明確に否定している⁽²⁰⁰⁾。確かに広告宣伝費のような費用は利益の実現から遠いところにあり、補助的な性格の費

(200) 7 条 3 項は 2 項の独立企業原則を修正する（費用の控除は実額で行なう）ものと解釈するか否かについては、OECD 加盟国間での相違があった（前掲注(34)参照）。

PE 帰属利得報告書は、3 項は独立企業原則を修正せず、単に PE の活動に係る全ての経費が考慮されるべきことを定めていると結論した（I パラ 290）。そして新 7 条案は、上記結論の趣旨を当然に引き継ぎ、3 項自体を削除する。新 7 条案に係るコメント案によれば、3 項は間接的に当該 PE のために生じた費用の控除を、実額に制限するものと解釈されることがあり（新 7 条案パラ 36）、これは特に本店等における一般管理費（海外事業の管理費用等）の支店への配賦において見られた（新 7 条案パラ 37）。しかし、AOA を反映する新 7 条案では、内部取引に対する独立企業原則の適用が 2 項で明確に要請されるため、3 項は費用の控除を実額に限るという誤解を避けるために削除する（新 7 条案パラ 38）と説明されている。

用と認識しやすい⁽²⁰¹⁾。本支店間の経費配賦計算を通じて、マークアップなしに費用の実額だけを PE 利得から控除する方法に抵抗感は少なく⁽²⁰²⁾、多くの国の実務に定着していたのではないかと思われる。そうであれば、費用に関しては、7条3項が実質的には7条5項と類似の役割を果たしていたように感じられる。単なる費用も単純仕入も、それ自体は企業の価値を増加させない行為であるという考え方が7条の基本的な理念であったとすれば、3項と5項はセットでそれを具体化していたとも考えられる。

3 国内法の取扱

単純購入拠点についての国内法の取扱は、おおむね OECD モデルに準じている⁽²⁰³⁾。しかし、単純購入非課税ルールについては、国内法は単純購入に加え、他の補助的機能を有する行為からも所得は生じないと規定し⁽²⁰⁴⁾、これに対応して単純購入に関連する費用の他、資産の保管及び補助的な機能を有する行為に関連して生じた費用も損金不算入としており⁽²⁰⁵⁾、OECD よりも広い非課税ルールを置いている。

-
- (201) もっとも、ブランドの価値を高めるための広告戦略が欠かせず、それが本質的かつ重要な活動に該当する事業もあると考える。
- (202) PE 所在地国側としては、課税管轄外で生じた費用は実額で認める（マークアップしない）方が税収の点で有利である。実務的にもマークアップの計算は煩瑣で困難な場合も多く、実額ベースの方が把握・計算が容易で、納税者や課税庁の負担がはるかに少ないであろう。
- (203) 法人税法施行令 185 条 2 項一号、同 176 条 2 項。
ただし、国内法においては、法人税法施行令 185 条 2 項が、「資産」を購入する業務のためにのみ使用する一定の場所は PE に含まれないとする一方、同施行令 176 条 2 項は、国内において譲渡を受けた「棚卸資産」の国外における譲渡から生じる所得は国内源泉所得に含まれないと規定し、資産に係る表現に違いが見られる。「棚卸資産」は棚卸すべき商品、半製品等に限定される（法人税法 2 条二十号、法人税法施行令 10 条）ことから、国内法は単純購入活動を、直接原価としての仕入と認識しているとも考えられる。そうであれば、この文言の違いにより、同施行令 176 条 2 項の適用範囲は、同施行令 185 条 2 項よりも、若干狭いことになるであろう。
- (204) 法人税法施行令 176 条 2 項（単純購入非課税）及び 3 項（補助的機能を有する行為の非課税）。但しここには、185 条 2 項で PE に含まれないとされる同条一号～三号の 3 つの場合のうち、二号の「資産の保管」行為は含まれていないが、国内法の構成からは、含められると解釈すべきであろう。
- (205) 法人税法施行令 188 条 10 項及び法人税法基本通達 20-3-4。

つまり、補助的機能を有する活動からは、それが単独で行なわれようと、他の活動と併せて行われようと、一切の所得は認識しないという取扱であり、これは、単純購入だけをそのように取り扱う OECD と比べて、むしろ首尾一貫した取扱ともいえよう。しかし、独立企業原則からは相当乖離したものになっている。

なお、PE を有する外国法人の国内源泉所得に係る所得の計算上、法人税法 22 条 3 項に規定する費用は損金算入できるが⁽²⁰⁶⁾、その額は費用の実額と解釈でき、いわゆる本店経費の配賦⁽²⁰⁷⁾も、費用の実額に基づく按分計算が実務として行なわれてきたと思われる。

4 AOA による単純購入非課税ルールの廃止

PE 帰属利得報告書は、加盟国の間には、単純購入非課税ルールが独立企業原則と整合的ではないため正当化されないという広範なコンセンサスがあり（I パラ 57）、独立企業原則に基づけば、購入者には購入代理人としての役務に対する報酬（仕入機能から生じる利得）が発生するであろうとする（I パラ 298）。そして報告書は単純購入非課税ルールを不要と結論付け（I パラ 299）、新 7 条では 5 項は削除されている。

これにより、帰属利得計算の観点からは、単純購入と他の準備的・補助的活動との平仄が取れることになった。しかし、これで充分であろうか？

5 準備的・補助的活動に含めておいて良いか

売上と直接結び付き、利益の実現額を直接的に決定し、多くの事業における現実的な事業活動の出発点にして不可欠な仕入活動⁽²⁰⁸⁾の性格が、事業に

(206) 法人税法 142 条、法人税法施行令 188 条 1 項一号。

(207) 法人税基本通達 20-3-5。

(208) このような考え方に立てば、例えば製造業者、役務提供事業者、人材派遣業者などが、自国で働く工員、技術者、派遣要員などを外国で採用するためだけに設けられた募集事務所なども、PE に該当する（人材採用行為は準備的・補助的活動には該当しない）可能性が生じるであろう。

とって本質的なものでないとはとても思えず、また外国に5条の要件を満たす拠点を有して継続的に行う仕入活動が、事業にとって重要なものではないとも考えにくい⁽²⁰⁹⁾。そのような活動を、準備的・補助的活動に含めておいて良いであろうか。

事業形態によっては、販売行為よりも仕入行為の方により多くの付加価値があり、利益に対する寄与度の高いケースもあると考える⁽²¹⁰⁾。そうでなくとも、事業全体に占める当該拠点における仕入高の割合が高く、金額が大きいなど、量的な重要性を有する場合なども容易に想定される。仕入機能から利得が発生することは共通の理解であり、単純購入活動は、貿易代行業（商社）のように、独立した通常の事業としても現に存在する。単純購入がネガティブ・リストに残るべき根拠は見出せない。

6 単純購入及び情報収集の5条4項からの削除

以上のことから、単純購入活動は、5条4項の「準備的・補助的活動」及び国内法における「補助的な機能を有する事業上の活動」から削除するべきであると考ええる。

この場合、5条4項(d)で単純購入と並列に扱われ、コメントリでも「単純購入の延長に過ぎない（パラ 22）」とされた「情報収集」についてはどうすべきであろうか。新聞社支局の例に止まらず、昨今は情報やデータを商品とする事業が非常に多くなっている。マスコミや信用調査機関、各種情報産業等においては、取材や情報収集は商品や原材料の仕入と同等の意義を有し、その内容如何（種類・質・量など）で高い付加価値が生じることから、当該事業にとって本質的かつ重要な活動に該当すると考えられる。そのような業

(209) 特に、取引量・額が多い（極端には、当該企業の全ての仕入がその拠点で行なわれる）ような場合に、重要性がないとすることは困難であろう。

(210) 販売面ではさほどの苦勞をせずとも、マーケットが安定しているか又は需要が高く、一定の価格や相場場で確実に販売できるが、むしろ入手（仕入）が難しく、そのための努力やノウハウが必要な場合。希少な商品、需要が極めて高い商品など。その他、金融機関等の有する不動産担保付不良債権や美術品・骨董品なども該当するであろう。

態においては、相当な恒久性を備えた場所で行われる情報収集活動は原価性を有し、むしろ準備的・補助的活動に該当する場合の方が例外的なケースといえるのではないかと。

従って、業態に照らして原価性のある情報収集を、単純購入とともに準備的・補助的活動の「典型的な例示」として示しておくことは適切ではなく、単純購入と同様に例示から削除（つまり4項(d)を全て削除）すべきと考える。その結果、単純購入や情報収集の拠点もPEを構成することが原則となる。その上で、情報収集活動が準備的・補助的活動に該当する場合、例えば情報提供を主たる事業としない企業が、一般的な情報収集のために外国に設置する駐在員事務所などについては、4項(e)の総括的規定に基づいて、PEを認定しないという対応が可能である⁽²¹¹⁾。判定においては、活動の性格と並んで、事業活動全体から観察した当該活動の重要性（例えば情報が事業活動全体の中でどのように利用されているか、及びそのための費用の規模が補助的活動と呼べる程度のものかなど）に重点を置くこととなる。

また、同様のことは、国内法で補助的機能を有する行為として例示⁽²¹²⁾されている「市場調査」、「基礎的研究」などにも当てはまると思われるため、国内法の見直しも必要と考える。

なお、単純購入や情報収集が5条4項から削除されれば、それだけを行なう拠点であっても、原則として通常のPEとしての申告が必要となる。この場合、実際に規模が小さい購入事務所などに対しては、負担軽減のため、帰属利得の簡易な計算方法を定めることが有効かもしれない⁽²¹³⁾。例えば、納税者からの届出及び税務署長の承認を前提とした簡易なコストプラス方式など

(211) OECDは、5条4項(e)の準備的・補助的活動の例示として、広告、情報の提供、科学的調査、特許権やノウハウ契約の提供行為をあげているが、「もしそれらの活動が準備的・補助的な性格を有する場合には」と限定し、例示の中にも、準備的・補助的なものには該当しない活動が存在する可能性を留保している（パラ23）。

(212) 法人税法施行令185条2項三号では、広告、宣伝、情報の提供、市場調査、基礎的研究が例示されている。

(213) 納税者・課税庁双方の負担を減少させるため、このような方法を、小規模の外国法人全般に対して適用することも考えられる。

が考えられる（本章第1節5参照）。マークアップの決定には、商社のコミッション料率などが参考となるであろう。

第3節 国内法上の情報申告制度の創設

1 申告不要の根拠の区別

以上のような準備的・補助的活動の判定や課税に係る実務的な観点から、国内法の対策が必要と考えられる課題として、外国企業の活動に関する情報収集の問題があげられる。

現行では、PEを有しない外国法人は、原則として申告の必要はない⁽²¹⁴⁾。支店を設置する場合には登記する必要があるが⁽²¹⁵⁾、駐在員事務所やその他の拠点は対象ではない。従って、我が国で何らかの事業活動を行う外国法人が申告をしていない場合、その理由が①活動はしていても拠点を有していないのか、②拠点はありますが「事業を行なう一定の場所」に該当しないのか、又は③事業を行なう一定の場所に該当するが、準備的・補助的活動だけしか行っていないために申告が不要なのか、等の区分や、それに関する外国法人側の判定理由が、課税庁に把握しにくくなっている。上記①～③の区別を積極的に判断しておらず⁽²¹⁶⁾、自らの課税上のステータスを明確には認識してい

(214) PEを有しない場合でも、例外的に申告義務が生じる場合がある。国内法では事業譲渡類似の株式譲渡、不動産化体株式の譲渡、人的役務の提供事業、国内不動産の貸付などから生じる所得が代表的な例となる（法人税法141条四号、同施行令187条。但し、租税条約によって申告不要となる場合もある）。しかし、そのような課税規定があっても、課税要件事実の発生を把握することが難しい状況では、ルールを守る者とそうでない者との公平を保ちにくく、規定の趣旨の実現が困難となるという現状がある。

(215) 外国法人が日本において継続取引を行う場合、日本における代表者を定め、登記をする必要がある（会社法第933条）。

(216) 例えば新商品の展示と情報提供、商談などを、第三者の場所を借りて数ヶ月間行った場合、申告は不要と企業側が判断しても、その根拠が「期間が短いから固定的PEではない」、「商品の展示や情報提供だから準備的・補助的活動に該当する」、「契約締結行為をしていないから代理人PEに該当しない」などのいずれに該当するからなのか、などの判断。

ない外国企業の存在も想定されるし、場合によっては意図的な無申告もあり得よう。

2 拠点がPE 非該当の場合の情報申告制度

PE 認定には事業実態の把握が不可欠であることから、拠点の有無や申告しない理由を把握する手段が不十分であれば、適正公平な課税が維持できないという大きな懸念がある。特に、利得の算定において機能が重要視され、準備的・補助的活動の拠点がPE から除外される根拠が大きく後退し、さらに子会社の課税との比較でも、準備的・補助的活動の取扱がPE 形態を取るメリットとなる以上、課税庁にとっては、外国企業の活動に関する情報の必要性も高まるであろう。そこで、次のような情報申告制度の創設が必要と考える。

「準備的・補助的活動のみを行なうがゆえにPE に該当しないと判断する外国企業は、その判断根拠と拠点の機能を課税庁に情報申告する。」

内国法人であれば、休業中で無所得であっても申告義務はある。この状況と比較しても、このような情報申告は、外国企業に対する差別的な取扱又は過大な負担を強いるものとは思われない。むしろ内国法人とのバランスを取るための必要な手段といえるのではないだろうか。国内法の改正として、このような情報申告又は届出制度を創設することは、適正公平なPE 課税を担保するための、極めて有効な手段となるものと考え⁽²¹⁷⁾。

(217) 課税庁の立場からは、国内で事業を行なうが申告は行なわない全ての外国法人に対し、申告が不要と判断する理由（本文の①～③のいずれか）とその根拠を情報申告する制度が理想的かもしれない。しかし、本文①の該当者の全てが情報申告の対象になるというのは非現実的である。とはいえ、②の「拠点」という部分をうまく定義した上で、②又は③に該当する場合を情報申告の対象できるのであれば、適正課税のための効果は非常に高いと思われる。

第5章 PE 認定範囲の在り方

前章まで、AOA との整合性及び国際的課税権配分ルールとしての PE 課税制度の信頼性を維持するための対処策として、人的役務提供事業が源泉地国において適切に課税される体制の整備と、準備的・補助的活動に係る取扱の見直しについて検討してきた。

これを踏まえ、本稿の結論として、第1節では本稿の中心的課題であった人的役務提供事業の課税体制の見直し、第2節では準備的・補助的活動の取扱の見直しと、これに関連した執行実務の見地からの、適正公平な PE 課税を担保するための望ましい制度について、必要と考える対処策を挙げてみる。

第1節 人的役務提供事業に係る適切な源泉地国課税のために

PE がなくとも事業が遂行でき、AOA の考え方からは利得も算出されるために大きな断崖効果を生じる人的役務提供事業について、適切な源泉地国課税を行なうためには、PE 認定に人的機能を反映させたサービス PE 規定を導入することが、最も直截的な対処策である。しかしそれには条約の改正が必要であり、さらに執行上の事務負担も大きくなる。その前にまずは、現行の PE 概念の枠内で、人的役務提供事業の PE が認定できる道を探るべきであることを第3章で検討した。

結論として、優先度第1の対処策は、現行の租税条約及び国内法上の PE 認定要件の適切な解釈（広義の解釈：第3章第2節6参照）の採用であると考えている。具体的には、役務提供活動が「しばしば隣接地へ移動するものではない場合」の PE 認定に係る解釈（後述の解釈1）を明確にすることと、活動が「しばしば隣接地へ移動するものである場合」に適切な PE 認定を行なうための解釈（後述の解釈2）の採用が必要である。

これにより、人的役務に係る PE 認定範囲が、サービス PE 規定を新規に導入するのとなりに近接したものとなり、人的役務提供事業に係る PE 課税の不均衡

の相当部分は解消されると考えられるため、これを本稿の中心的な提言とする。サービス PE 規定の租税条約への導入は、上記解釈が採用できない場合の、優先度第 2 の対処策と位置付ける。さらに、サービス PE 規定と代替的な第 3 の対処策として、人的役務提供の対価に係る源泉徴収制度の導入が考えられる。

以下、優先度順に、第 1 から第 3 の対処策について述べる。

1 優先度 1：広義解釈の採用

現行の OECD モデル及び国内法の PE の一般的定義に基づいて人的役務提供事業に係る PE を認定する場合には、次のような解釈に基づいて行う。この解釈は公表することが望ましい。

(1) 【解釈 1】移動を伴わない人的役務提供に係る PE 認定のための解釈

人的役務提供を行なう場所（役務提供現場）が次の要件を満たす場合には、当該現場は一般的定義による「事業を行なう一定の場所」に該当し、PE を構成する。

- ① 役務提供現場が原則として 1 か所⁽²¹⁸⁾である（しばしば移動するものではない）。
- ② 役務提供は、原則として単一の顧客に対して行われる⁽²¹⁹⁾。
- ③ 役務提供者は、当該現場を、当該役務提供のために必要な限り（範囲内）において自由に使用できる。（当該施設の標準的な使用範囲内での自由⁽²²⁰⁾であり、無制限の自由である必要はない。）
- ④ 役務提供者は、当該役務提供を適切に遂行するために必要かつ可能な

(218) 1 か所の場所を拠点とした、短期的な出張レベルの移動がある場合も含む。

(219) 単一の顧客に対する役務と同様の役務を、単発的に他の顧客に提供する場合も含む。

(220) 例えば、顧客の施設を自由に使用できる時間が「通常の業務時間内」に限られていても、役務提供の内容が顧客企業の社員に対し、通常業務時間内に研修を行なうというものであれば、必要な自由を有していることになる。気が向けば真夜中でも祝日でも自由にそこを使用できる、という自由までは必要としない。また、施設内の機器（例えば電話、パソコン、机など）の使用も、社員研修を契約に従って的確に遂行できる範囲内で自由に使用できれば良く、その電話で他の顧客に対する営業行為をしたり、机で自分の確定申告書を作成する自由までは必要としない。

現場判断を行い、それにより生じるリスクを負担する。これは企業による契約履行行為の一部として行なわれる。

- ⑤ 当該役務提供の内容は、当該企業が行なう事業の本質的かつ重要な機能に当たる。

(2) 【解釈2】移動を伴う人的役務提供に係る PE 認定のための広義の解釈

OECD コメントリは、事業活動の性質がしばしば隣接地へ移動するものである場合は、事業の性質に照らし、活動が移動する場所的範囲が商業的にも地理的にもまとまったものであれば、事業を行なう単一の場所が存在すると考えられるのが一般的である、としている（パラ 5.1）。人的役務提供事業は、基本的に役務提供者自身の行為が生産活動であり、同時に消費も行われ、しかも役務提供場所（活動現場）の選定に係る自由度が高く、ネットワークが軽い性質を有している。このような事業の性質に照らし、役務提供が移動を伴う場合の PE 認定に係る「場所的一定性」の判定に当たっては、以下の解釈を採用する。

- ① 移動先が商業的まとまりを有することが明確な場合⁽²²¹⁾は、各移動先が関連を有し、又は類似の性質を有している限り⁽²²²⁾、物理的には隣接していない場所であっても、地理的まとまりを有するものとする。
- ② 移動先が地理的まとまりを有することが明確な場合⁽²²³⁾は、商業的まとまりについては、OECD モデル 5 条コメントリ・パラ 42.41 に示される諸要因⁽²²⁴⁾のいずれか 1 つにでも該当すれば、これを有するものとする。

(221) 同一の基本契約等に基づき、各移動先で予定された計画に基づく一連の役務の一部を行なう場合や、各地での活動内容が同等の役務提供である場合など。

(222) 例えば、同じ企業の異なる支店、場所は異なるが同種の活動（例えば鑑定評価など）の対象の所在地、1つのコンピュータ・システムのサーバや端末が設置されている異なる場所などのような、共通性のある複数の場所を典型とする。

(223) OECD コメントリのパラ 5.2 が示す代表的な例のように、移動先の場所が物理的に隣り合っており、又は地理的統一性のある範囲内（同一の敷地や施設、現場など）にある複数の場所であるような場合。

(224) 前掲注(159)参照。

上記の解釈は、OECD コメントリのパラグラフの一般的な解釈と一致しない部分があるかもしれない。「解釈1」については、拠点で行われる「事業」とは単なる役務提供活動（契約履行行為）だけでは十分ではなく、一般的な事業運営上の機能が必要と解釈する立場からの反論、また「解釈2」については、商業的・地理的まとまりについて、両方の同時の充足を厳格に解釈すべきであるとの立場からの反論が想定される。しかし、5条コメントリ全体の趣旨と例示、そして人的役務提供事業の性質を総合的に勘案しつつ、PE 課税の不均衡の縮小を図る方向での解釈として、適切な内容と考える。

(3) 解釈の周知と OECD コメントリへの所見

上記の「解釈1」・「解釈2」の内容を明確にし、予見可能性を高めるためには、次のような周知が不可欠である。周知は、国際的には OECD モデル第5条に対する我が国の留保（reservation）やコメントリに対する所見（observation）により、また国内的には基本通達への追加や「PE 課税ガイドライン」などの作成・公表により行なうことが望ましい。

【「解釈1」のための周知及びコメントリへの所見の例】

- ◆ OECD モデル5条コメントリ・パラ2に対する所見として：

「事業を行なう一定の場所であって、企業がそこを通じて事業の全部又は一部を行う場所（OECD モデル第5条1項）」にいう「事業」には、企業の事業全体の運営に関する活動（又はその一部）の他、人的役務提供事業においては、役務提供の現場で役務提供者の判断と危険負担において行なわれる、契約の履行行為としての活動が含まれる。
- ◆ OECD モデル5条コメントリ・パラ4に対する所見として：

「企業の自由になる一定の広さの場所」にいう「自由」には、人的役務提供事業においては、当該場所で契約上の役務を提供するために必要な範囲内での自由が含まれる。

【「解釈2」のための周知及びコメントリへの所見の例】

- ◆ OECD モデル5条コメントリ・パラ5.1～5.4に対する所見として：

人的役務提供事業においては、一つの計画の遂行上移動を伴いやすいという性質に照らし、事業活動がしばしば移動を伴う場合に、その場所的一定の要件として求められる「商業的及び地理的なまとまり」を、次のように解釈する。すなわち、商業的まとまりが認められる限りは、地理的まとまりの存在は、移動の範囲が物理的・完結的な一定の地域内に納まるものではなくとも、各移動地に関連性があり、又は性質が類似していれば認められる。また、地理的まとまりが認められる限りは、商業的まとまりは、OECDモデル5条コメンタリ・パラ 42.41 に示される諸要因のいずれか1つに該当すれば認められる。

(4) 解釈による対処の得失

PE認定は、個々のケースの事実認定によるところが大きく、要件充足の判断が難しい事例も多い。従って、上記「解釈1」・「解釈2」を、規模や内容の異なる全ての人的役務提供事業に対して悉皆的・網羅的に適用するといった執行は、返って混乱を招く可能性もある。それよりも、他の事業との不均衡が大きく、又は課税額が大きく、放置すれば課税上の大きな弊害があると見込まれるようなケースに対し、現行のPE課税制度の下で対応できる余地を留保しておくものと位置付けることが重要であると考えられる。租税条約や税法の改正よりも、むしろ事実関係に即した柔軟な対応が可能となるのではないか⁽²²⁵⁾。また、後述のように、条約改正は容易に実行できるものではなく、相手国や実現時期について不確定であり、従ってその効果も不安定である。これに対し、解釈による対応は即効性を備え、極めて現実的なものとなる。

一方、このような我が国の解釈による課税が、相互協議の対象となるような場合には、OECDコメンタリの解釈を共有している場合よりも、合意に至るまでのハードルが高いというデメリットが想定される。

(225) もちろん、その柔軟性は適正・公平な課税の実現のための手段である。

2 優先度2：サービス PE 規定（OECD の(b)型）の導入

(1) 解釈による対処との優先関係

OECD 型サービス PE の(b)型を導入する実質的なメリット(=サービス PE の導入により拡大する PE 認定範囲)は、認定に当たって①役務を提供するという事実だけで充分であり、一般的定義で問題となる「事業」の内容や場所の使用上の「自由」の有無などを考慮・判定する必要はないこと、及び②事業活動が移動を伴う場合に要請される「地理的及び商業的まとまり」を考慮する必要もないこと、という点に収束すると思われる(なお、複数のプロジェクトが相互に関連するためにまとめて日数をカウントする場合には、プロジェクトどうしの「商業的まとまり」が必要とされている)。

上記①は、前述の解釈1を採用できれば、認定範囲はおおむね同様となる。また、②については、前述の解釈2が採用できれば、かなり近接した結果が得られると考える。

従って、サービス PE 規定を導入しなければ対象とならない(一般的定義では認定できない)範囲は、前述の解釈1・2が採用される限りは、それほど広くないことになる。そのような意味では、前述の解釈の採用とサービス PE 規定の導入とは、ほとんど同等の選択肢といえる。解釈1・2の採用・公表と条約改定による条文の追加では、後者の方が明らかに目的に向かって直截的な方法であるが、それに伴う各種の負担は、前者の方がはるかに少ないと考えられる。総合的に検討して、サービス PE 規定の導入は、解釈1・2の採用と比べて優先度が低いと考える。それでも、解釈1・2の採用ではなくサービス PE を導入を検討する場合には、以下のような方法で行なうことが望ましいであろう。

(2) 規定の形式

サービス PE(a)型は、(b)型と比較して、認定対象となる人的役務提供の形態は広いが、総収益50%基準により、対象となる納税者の範囲が非常に狭められる一方、この基準に係る執行上の事務負担は非常に大きくなる。また、帰属利得の計算単位が1人の個人の稼得する利得に限られるため、

(a)型の認定による税収とそのためのコストがバランスしないことが想定される。一方(b)型はプロジェクト(多人数が従事するものも含まれる)単位で考えるため、対象となる役務は制限されるが、(a)型と比較して一般的には利得が大きくなると思われ、また、企業と自由職業者の両方が対象となる。両方のタイプを導入し、相互に補完することが最も望ましいが、税収と事務負担との兼ね合いから、(b)型のサービス PE 規定に絞って導入することが望ましいと考える。

(3) 優先度の高い相手国と導入のタイミング

歳入の観点からは、導入の優先度が高いのは、我が国が高付加価値の人的役務をより多く輸入するであろう先進国との条約である⁽²²⁶⁾。それらの多くは OECD 加盟国であろうし、自由職業所得も PE がなければ課税できない規定となっているであろう(58 条約中、先進国を中心とした 28 条約。第 2 章第 5 節 1 参照)。そして AOA(新 7 条)の導入は、それらの国との条約から順次行なわれていくことが想定される。従って、サービス PE 規定の導入(第 5 条の改定)は、新 7 条への条約改定と同時にセットで行なっていくことが最も効果的・効率的な対処であると考えられる。

3 優先度 3 : 源泉徴収制度の導入

(1) PE 課税の枠にとらわれない対処

PE 課税の伝統である物理的拠点と人的役務が同視できないという場合、PE 課税の枠にとらわれない課税を行なうことにより、人的役務に基づく事業所得課税を補完することも可能と考える。人的役務から生じる所得については租税条約上にも多様な課税規定が置かれ、重要な一分野を形成して

(226) 反対に、最も優先度が低いのは、既に(b)型のサービス PE 規定が置かれている 6 カ国やインド(第 2 章第 3 節 4 参照)である。これらの国との条約には国連モデル型の自由職業課税規定(14 条)も置かれており、サービス PE の(a)型・(b)型両方が置かれているのとおおむね等しい。(なお、国連モデル型 14 条には、OECD コメントリ(a)型の要件である「滞在期間の総収益の 50%超が役務提供者の活動から生じる」が付されていないこと、及び個人だけを対象とすることから、国連モデル型 14 条と(a)型は完全に同等ではない。)

いる。PE 課税の枠に嵌めにくい人的役務提供事業を、これらに準じた方法で課税することは、むしろ課税対象と方法との親和性や、他の課税との一貫性の維持にもつながる対処策であるとも思われる。

しかし、既存の人的役務課税には、PE 課税と隣接・重複する部分も存在する。そのような上に、新たな観点からの課税規定を重量的に創設することは、人的役務課税をさらに複雑で錯綜したものにし、結果的に均衡の取れた事業所得課税という目的が達成できないという懸念も拭い切れない。

対処策としては、①役務提供所得に係る直接課税と、②役務提供対価に係る源泉徴収、の2通りを検討した（第3章第3節2、3参照）。いずれも租税条約上に課税権を配分する規定を置き、具体的な課税所得計算は国内法に基づいて行うものである。

上記①と②を比較すると、①は技術的に PE 課税の形を変えた方法ということになる。芸能人の課税を、みなし PE の認定で行なうか、条約で課税権を認めた上で国内法に任せるかの違いに類似している。①と PE 課税との違いは、①では課税所得が条約の帰属利得計算ルール（AOA）ではなく国内法で計算されるために事務負担が少なく、課税所得は一般的に多めになると考えられる点である。一方、②は源泉徴収によるため、事務負担は源泉徴収義務者に移るが、全体として安定した制度の運営が期待できると思われる。しかし、納税者に過大な租税負担を強いる懸念が残るため、それを最小限に止める工夫と努力が必要となる。

総合的に見ると、①とサービス PE 規定の導入はほぼ同等の方法であるため、対処策としてはあえて挙げず、②の源泉徴収による方法を、サービス PE 規定導入と代替的な、優先度第3の方法としたい。

（2）具体的な方法

我が国に PE を有さないで提供される人的役務に対価を支払う場合に、それが支払者側で費用や損金となり、我が国課税ベースを減少させるものである場合には、その支払に当たり源泉徴収を行なう。原則として源泉徴収で課税関係は終了とするが、実際のネット利益に対する租税負担が過大に

なることも考えられるため、納税者の選択により申告納税によるネット所得課税も可能とする。同様の理由から、源泉徴収税率は低率である必要があり、また、PE 課税の代替的な方法として、PE が認定される程度の規模の事業（利得額）のみが課税対象となるべきと考えられることから、源泉徴収が必要な支払に係る金額基準を設ける必要がある。源泉徴収に対するこれらの制限は、国内法を改正して定めを置く必要がある。

第2節 準備的・補助的活動及び単純購入の取扱と情報申告制度

1 準備的・補助的活動

準備的・補助的活動だけを行なう拠点の PE 認定からの除外は、独立企業原則を体现する AOA の考え方とは整合しない。また、他の事業活動と併せて行なわれている場合には利得が課税対象となるという点も、制度として均衡が取れていない。このような状況下では、事業活動を分割することによる課税の回避行為も考えられる⁽²²⁷⁾。

しかし、準備的・補助的活動全てを申告対象とし、基本的には AOA に基づく帰属利得計算を行なうことは、実務的に負担が大きく、結果と見合わないのではないかと。準備的・補助的活動に限り、簡易な帰属利得の算定方法（例えば5%等の一定率によるコストプラス方式）を用いるという負担の緩和策も考えられるが、総合的に見て、実務の円滑性を重視し、準備的・補助的活動の取扱は現行どおり継続することが望ましいと考える。その一方で、申告不要となる準備的・補助的活動の実態を把握し、通常の実業活動と適切に区分するための、情報申告制度を導入すべきであると考え（本節3参照）。

2 単純購入（単純仕入）活動

現行制度上の単純購入の特別扱い（単純購入非課税ルール）は、AOA の下

(227) 租税回避行為であれば、一般的な租税回避防止規定の対象になることはもちろんである。OECD コメントもこの点を確認している（パラ 42.45）。

では否定され、他の一般的な準備的・補助的活動と同様の取扱となる。単純購入非課税ルール自体は、単純購入の取扱にある意味では一貫性を持たせ、また帰属利得計算を簡素化するという実務的な面での意義を有してはいたが、その取扱は独立企業原則と大きく乖離したものである。

しかし、単純購入（単純仕入）はその性質上、事業上の本質的で重要な部分を構成する活動（パラ 24）と考えられる。販売事業も製造事業も商品・材料の仕入なくして事業は始まらず、仕入は売上原価として企業の利益を直接に左右するものであり、機能的にも利益への貢献度が相当に高い場合も考えられる。従って、単純購入を他の準備的・補助的活動と同様に取り扱うべきではなく、そこから外して通常の事業活動と認識し、それだけを行なう拠点も PE に該当すること、また他の活動と併せて行なう場合でも利得を認識すべきことが望ましい⁽²²⁸⁾。

なお、帰属利得計算に当たっては、単純購入は内部取引という外形を有してはいるため、金額的に一定額以下であれば、利得計算における簡易な方式（コストプラス等）を使うことができる道を開くことも、現実的な方策の一つと思われる。

3 情報申告制度の創設

適正な PE 課税を行う上で、外国企業の我が国における活動の実態把握手段の不足という問題が挙げられる。

内国法人は登記から存在が確認でき、また全ての内国法人には申告義務がある。PE は、外国法人の日本支店として登記されれば内国法人と同様に把握が可能であるが、これは駐在員事務所や代理人等には及ばない。また、企業の事業実態は複雑化してきており、人的役務提供事業の問題のように、登記できるような明確な拠点を有さなくとも、大規模な事業を展開できる経済環

(228) 単純購入と意義を同じくする他の活動、例えばマスコミ業や情報提供事業における取材や情報収集、シンクタンクや製造業などにおける基礎的研究も、単純購入と同様に取り扱うべきであろう。

境が醸成されている。

外国企業が申告不要となる場合、①事業を行なう拠点を有さない、②何らかの拠点は有するが、それは事業を行なう一定の場所に該当しない、③事業を行なう一定の場所に該当するが、準備的・補助的活動だけを行なっている、等の状況が考えられる。これら全ての場合に情報を申告するような制度は、執行面からは理想的かもしれないが現実的には困難であり、どこかで線引きせざるを得ない。①は範囲が広すぎ、②は「何らかの拠点」とはどういうものかの基準設定が難しい。小さく、短期間のものも全て対象とするのは、現実的に困難であろう⁽²²⁹⁾。そこで③を基準として、次のような情報申告制度を創設することが望ましいと考える。

「外国企業が、国内の事業拠点又は従属代理人を通じて事業を行なっているが、租税条約第5条4項（準備的・補助的活動のみを行なう事業拠点のPEからの除外）に該当するためにPEに該当せず、従って申告が不要と判断する場合には、その判断の根拠と当該拠点等の事業活動の内容を、課税庁に情報申告することとする。」

このような情報申告制度の導入は、準備的・補助的活動の把握のため以外にも、広くPE課税の適正な執行のために非常に有効と考えられる。

(229) それでも、何らかの「拠点」に関する定義を置くことは可能であろう。この定義が実務的に対応可能である限り、できるだけ①に近い位置で線を引く方が、より実効性のある情報申告制度となると考える。

結語 残る問題

本稿で触れた問題以外にも、PE 課税の課題は山積している。その奥座敷には、「屋上屋を重ねていく PE 概念に代えて、事業所得に係る新たな課税権配分ルールが必要な時期ではないか」という大御所が控えており、時々顔をのぞかせながら、出番を待っている。最後に、本稿のテーマに関連した、幾つかの個人的な問題意識を記してみたい。

1 埋められない断崖

(1) PE 課税の限界

事業所得は、源泉地国において、その発生した源泉所得の大きさに応じた課税が公平かつ確実に行なわれることが理想である。もしこれが課税実務との狭間で叶わぬ夢なのであれば、課税権配分ルールの最も重要な役割は、些事を顧みることなく、規模の大きな（源泉地国にとって歳入面から重要な）国内源泉所得を確実に課税権配分の俎上に載せることであろう。

PE 概念は宿命的な断崖効果を有するものの、実務的には相当に良く出来た課税権配分ルールとして世界で認められてきた。しかしそれも、ビジネスの進歩発展と、それに足並みを揃える経済的・想定的な課税所得算定方法の台頭の中で時代遅れになりつつある。本稿は、人的役務提供事業において歴然と現れる増幅された断崖効果と、制度の信頼性の低下を防止できないかという問題意識からスタートした。

そして対処策として、PE の一般的定義の解釈や、サービス PE 規定の導入を検討した。しかし、これによっても埋めきれない断崖は残る。その断崖は、「365 人を投入して 1 日で終わる事業と、1 人が 365 日かけて遂行する事業で、後者は課税できるが前者はできない」という例で表される。企業には経済的に同等の利得が生じても、物理的拠点（一定の場所）から脱

却できない PE 課税には限界がある⁽²³⁰⁾。

これに対し、PE 課税以外の人的役務提供事業への直接課税や源泉徴収（第3章第3節2、3参照）を、何の制限も加えずに適用すれば、上記の例はいずれも課税対象となる。しかし、そうすると今度は逆に、人的役務提供事業の課税が伝統的 PE 概念に基づく他の事業所得課税よりも広範なものとなってしまい、課税の振り子は人的役務の側に振れ過ぎてしまうことになりかねない。これを戻すためには、一般的な事業に係る PE 認定要件をさらに拡大せざるを得ないが、これは源泉地国のさらなる課税強化につながるるとともに、制度の運営・執行のハードルをさらに高めることになり、悪循環である。

（2）PE と子会社の取扱の差異

AOA は、PE と独立企業（例えば現地子会社）の所得決定上の差異を縮めるために考案されたが、その前提となる課税主体の認識要件は、両者で大きく異なっている。子会社は法的に設立されれば、その活動内容を問わず全ての所得が直ちに課税対象となるのに対し、PE は「事業」、「一定」、「場所」、「自由」、「準備的・補助的活動」などの厳しい要件をクリアして初めて課税対象となる。従って、その段階に至らない限りは、PE 課税制度の下では源泉地国課税を受けないというメリットがある。言い換えれば、「細く長く」行なわれる事業は子会社並みに課税となるが、「太く短く（そしてネットワークも軽く）」行なわれる事業は、子会社形態で行なわれない限り課税対象とならないという大きな断崖である。PE と子会社とで所得計算は同じ土俵で行なうというのに、課税主体の認識という点で両者間に高い断崖が横たわったままでは、今後も新たな課税上の弊害や租税回避行為の発生が懸念される。

適度なコンプライアンス・コストと執行可能性とを保証しつつ、経済的

(230) そもそも「恒久的施設」という呼称自体が、まさに伝統的概念を体現している。名前に込められた言霊の呪縛から解放されるためには、まず改名が必要かもしれない。

な利得の額に応じ、重要性の少ないものは対象とせず、規模の大きな国内源泉所得を確実に対象とすることができるような課税権配分ルールの構築は、棘の道である。

2 「ペーパーPE」

(1) 総合課税（申告納税）による租税負担の軽減

本稿では、人的役務提供事業に係る PE 認定範囲の拡大を主な論点としてきた。これは、「PE 認定範囲の拡大＝源泉地国課税権の拡大＝源泉地国の税込増加」という等式が前提となっている。しかし、PE 認定により必ずしも税金が増加するとは限らず、逆に減少する可能性もある。

例えば、PE を有さないで我が国の企業に直接貸付をして利息を得る場合は、源泉徴収による課税が行なわれる。税率は租税条約で 10% 前後、国内法では 20% であり、原資を他者から借り入れて負債利子を支払う場合などは、かなり高率の課税になる。一方、この貸付が国内の PE を通じて行なわれている場合は総合課税となるため⁽²³¹⁾、一定の制限はあるにせよ、負債利子や関連費用を控除したネットの所得が課税対象となり、源泉徴収だけで課税関係が終了する場合に比べて、税負担ははるかに軽くなる⁽²³²⁾。

さらに、租税条約がない国の企業の場合、我が国の総合主義の下では、国内法で PE が認定されれば、全ての国内源泉所得は PE への帰属の有無を問わずに合計（通算）され、総合課税の対象となる。この場合でも、上記と同様の租税負担の減少が生じ得る。PE への帰属の有無を問わない分、租税条約による場合よりも対象範囲が広く、また租税条約がなければ源泉徴収税率は 20% なので、租税負担の減少効果も大きくなると思われる。さらには、他の国内事業から生じる損益との通算も可能となろう。

(231) OECD モデル第 11 条（利子）の第 4 項は、「利子の受益者が…PE を通じて事業を行なう場合において、当該利子の支払いの基因となった債権が当該 PE と実質的な関連を有するものであるときは、…第 7 条の規定を適用する。」としている。

(232) AOA が導入されれば、本店側の機能が現状より評価されるため、PE 帰属利得はさらに小さくなるであろう。

PEが行う事業と、PEには帰属しないが国内源泉所得となる本店直取引の投資所得等がある場合、いずれか一方が赤字であれば、他方の黒字と通算され、全体の課税所得は圧縮される。PEがなければ投資所得はグロスの支払い金額に20%の源泉徴収が行われるところ、PEがあればネット課税となる上、PEの事業との損益通算により、さらに租税負担が減少する可能性がある。

そして、このようなメリットを利用するために形式的な「ペーパーPE」を我が国に設置するという、源泉地国の租税負担の減少スキームも懸念される。PEが実質的に関与しているならば問題ないが、形式的に関与しているような外形を作り上げるのであれば、租税回避スキームといえよう。PEには他の事業から欠損が生じるようにしておけば、さらに回避効果があがる。特に課税庁においては、PE認定をプラスの課税の方向にだけ考え、認定に積極的な要件だけを検討しては、このような状況には対応しにくいであろう。

(2) 「PE否認要件」という観点

物理的拠点を基本とする伝統的PE概念は、むしろペーパーPE対策には優れていると思われる。物理的拠点到徹底的にこだわれれば、外国法人が我が国に支店登記をただけで、他には何もしていないような場合、PEの存在は認められないであろう。しかし、何らかの施設が一応存在するような場合には、どのような場所ならば事業を行なう一定の場所に該当しない、というネガティブな観点からの「PE否認要件」(もちろんこれは、準備的・補助的活動の拠点の判定とは全く別のものとなる)の検討も必要となるであろう。

また、実際に物理的拠点がある場合でも、ある投資事業に実質的に関与しているのか否か、という判定もおろそかにできない。法人登記や契約書などの法的形式だけを整えたペーパーカンパニーを取引に介在させる租税回避スキームについては、ペーパーカンパニーの存在や損益を否認するための法理も広く研究・実践されている。事実認定によるところも大きいと

は思われるが、ペーパーPE の場合はどのような対処が可能であろうか。

本稿のテーマである人的役務提供事業に係る PE では、ペーパーPE の設定が容易な場合があるかもしれない⁽²³³⁾。しかし、サービス PE の場合、認定の基因となった当該人的役務から生じる利得しか帰属しないので、租税回避には使いにくいようにも思われる。一方、条約のない国の企業に対し、PE の一般的定義の解釈による「人的役務の提供場所に係る固定的 PE の認定」を国内法に基づいて行なう場合は、当該 PE が直接関与しない投資所得（源泉徴収ならば 20%）も総合課税の対象としてしまうため、租税負担の回避効果が大きくなる可能性を秘めているであろう。

この他、ペーパーPE とは逆にタックス・ヘイブン等にペーパーカンパニーを設立し、実際の事業遂行国に実体のある支店を設置して取引を行っているような場合、この「支店」をどのように取扱うかという問題もある。さらには、AOA が PE と法人企業の課税所得計算における差を縮めたことから、PE の存在を前提としても、今後は AOA のルールを利用した新たな租税回避問題が発生する可能性⁽²³⁴⁾についても、今後の研究課題であると考えられる⁽²³⁵⁾。

(233) 例えば OECD モデルの (a) 型は、人を 183 日超滞在させておけば PE が認定される。なお、総収益 50% 基準については「能動的事業活動」から生じるものという限定がかかっており、これを形式的にクリアするためには受動的投資を能動的事業とする一定の工夫が必要となるかもしれない。

(234) 基本的には、PE に機能や利益を移転しても、居住地で全世界所得課税を受けるのであれば、納税者にとっての租税負担回避にはつながりにくいと思われる（ただし、各国政府にとっては税収に影響が出るため、大きな問題となる）。しかし居住国が、二重課税排除に関して PE も含めた完全な国内所得免除方式を採用しているような場合には、このような機能・利益の移転は租税負担に大きな影響を及ぼすことになる。

(235) 浅妻・前掲注(44) 38 頁は、AOA で法人間での所得配分の考え方を PE に類推適用することに触れ、その逆の発想として、「PE についての議論が、法人格を持つ者同士の間での恣意的な権利義務の帰属について否認の手掛かりをもたらすかもしれない」と述べている。

3 機能を重視する課税方法への一抹の不安

本稿の検討の中で、再三にわたり「納税者や課税庁のコンプライアンス・コストや事務負担の軽重」を重要な判断要素としてきた。隙のない規則が導入されても、それを円滑に運用するためのコストや負担が結果と釣り合わなければ意味がない。

サービス PE 規定の導入と執行は、要件（閾値）の確認・判定、記録の保存、課税の遡及問題など、実務的なハードルが高い（第 2 章第 4 節 5 参照）。もちろん、本稿の最優先の結論である「一般的定義の解釈による対処」においても、これらの問題は生じる。しかし、PE 認定や帰属利得計算は事実認定によるところが大きく、納税者が提供した役務の内容や果たした機能、利益への貢献度などを判定し、最終的な金額的評価を完成させることは、時に大きな困難や不確実性を伴う。

納税者の機能の分析・評価は、昨今の国際課税における最重要要素となっている。A0A も然りで、その拠り所である移転価格課税の手法が、機能重視の最先鋒である。この「純粋な科学ではない⁽²³⁶⁾」課税手法において、複雑な取引や価値の測りにくいユニークな無形資産の取引に係る独立企業間価格（利益）の算定上、そのターゲットが個々の取引価格から企業全体の経済的な想定所得へとシフトされ、判定要素として納税者の機能がいっそう重視されてくるのは、止められない流れであろう。

しかし、先鋭化を続ける理論に実務が追従し、制度の信頼性や実効性を担保していくために、実務現場に非常に大きな負担が求められ、コンプライアンス・コストも上昇する。実務が理論に追いつけなければ、直ちには解決できない争訟や相互協議が増加し、その対応や仲裁規定の整備と実施にもまた、さらに多大なりソースとエネルギーの投入が必要となるであろう。

それでも、この道を行けば明日があるのか？

(236) PE 帰属利得報告書 I パラ 33、II パラ 53、III パラ 148 (OECD「多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関するガイドライン」8.3 を引用)、IV パラ 82 等。

AOAを通じて、PE 帰属利得計算に多くの機能的な要素が加えられた。これに歩調を合わせようとするれば、PE 認定においても機能を重視せざるを得ないと思われるし、伝統的な物理的拠点概念から距離を置いた人的役務に係る PE 認定などは尚更そうであろう。しかし、課税根拠としての機能分析への闇雲な信頼と依存には、それを実地で実行するという観点・立場からは一抹の不安を禁じ得ない。国際課税の分野では、今後も機能に基づいた新たな課税理論や手法が検討され、発案されるであろうが、実務への導入に際しては、実行可能性を十分に考慮する必要があることを、自戒を込めつつ、強く感じている。

本研究にあたり、本庄資教授から、PE 課税及び国際課税全般について多くの貴重で懇切なご指導を頂きました。また、青山慶二教授から、新しく有益な情報やアドバイスを頂きました。ここに深く感謝の意を表明いたします。