

OECD モデル租税条約の改訂 ～自由職業所得条項の廃止～

はじめに

OECD 租税委員会は、OECD モデル租税条約第14条（自由職業所得条項）の意義を検討して、その廃止を勧告する文書（Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention：以下「報告書」という。）を2000年1月27日に公表している。OECD モデル租税条約は、今回の勧告に基づいて、今回の改訂の際には第14条及びそれに関連する記述等を削除するものと思われる。

1992年以降、OECD モデル租税条約は、その条項及びコメンタリーに関して多くの改訂を行ってきたが、条文を1条分削除するという提案は、今回が初めてであり、その影響は各国が締結している現行の租税条約に大きな影響を及ぼすものと思われる。

1 租税条約における事業所得関連条項

OECD モデル租税条約は、事業所得関連条項として、第5条に恒久的施設条項、第7条に事業所得条項、第8条に国際運輸業所得条項、第9条に特殊関連企業条項、第14条に自由職業所得条項、第17条に芸能人及び運動家条項を規定している。

これまでの第7条及び第14条の関連性に関する解釈では、これらの条項に規定されているものは事業所得であるが、第7条は、商業上・産

業上の事業所得を規定し、第14条は、自由職業その他独立の性格を有する活動という人的役務提供に基因して取得する事業所得について規定していた。そして、課税要件として、第7条は、恒久的施設の存在を前提とするが、第14条は固定的施設の存在を前提にする、と規定され、恒久的施設は第5条において規定されているが、固定的施設は第14条に定義されていない。しかし、両者は、ほぼ同義であると解されてきた。

より具体的に説明すると、わが国の所得税申告書において、事業所得を営業所得とその他事業所得とに区分しているが、第7条は営業所得、第14条はその他事業所得と解すると分かりやすい面もある。

2 OECD の第14条廃止の概要

報告書は、第14条廃止における検討として、恒久的施設と固定的施設の相違点、第14条が源泉地国における課税を納税者の人的役務提供所得に限定しているのか、第7条の第2項から第7項までの規定が第14条に適用できるのか、第7条及び第14条に基づく源泉地国課税に相違はないのか、第7条及び第14条の相違が国内法に影響を与えないか、という諸点から検討を行っている。

これらの検討項目のうち、本論では紙幅の関係から、第14条が源泉地国における課税を納税者の人的役務提供所得に限定しているのか、と

Topics of International Taxation

いう点を取り上げる。

報告書（パラ38）における例として、A国居住者である弁護士A、B、Cがパートナーシップを設立し、同パートナーシップは、B国に事務所を開設して、B国においては、B国居住者である新規のパートナーDが役務提供を行う。このパートナーシップ所得は、A国及びB国の双方における役務提供から生じているが、4人のパートナーはその所得を均等に配分する。

第14条の適用では、二つの解釈が想定できる。

その第1として、第14条が、第7条と同様に固定的施設を通じて提供された役務から生じた所得を取得した者を対象とするのであれば、源泉地国であるB国に事務所という固定的施設を有することから、B国非居住者であるA、B、Cに対して、A国における役務提供に基因する所得もB国は課税することになる。すなわち、特定の個人の役務提供ではなく、全体としての役務提供に基因する所得の取得者が適用対象となるのである。この適用の場合、第7条と第14条の差異は減少するが、第14条は、法人に対して適用可能であるとする考え方をもたらすことになる。

第2としては、B国が、人的役務を提供するために非居住者により使用される固定的施設に帰属する所得のみ対象とするのであれば、B国において人的役務を提供していないA、B、Cを課税することができない。この場合、B国に所在する事務所は、これらの非居住者が通常使用する固定的施設とはみなされない。

OECDのこの事例に関する検討結果（報告書パラ44）は、第2の方法が租税回避につなが

る等の理由から第1の方法を適正と判断している。この場合、所得の捕捉等において執行上の問題が生じることから、パートナーシップの利益配分に係る合意において、特定の国から生じる所得は、原則として、その国の居住者であるパートナーに配分するという特別配分ルールを認め、理論と実務の間の隘路の解決策として容認している（報告書パラ46）。

上記の例では、A国又はB国が特別配分ルールに関して、租税条約とは別の国内法を規定している場合、国際的な二重課税が生じる可能性がある。例えば、パートナーシップにおける利益配分において、源泉地国において生じた所得に関して、非居住者であるパートナーが、その利益配分比率に相当する所得を源泉地国において取得したとするときには、当該パートナーの所得は、居住地国と源泉地国の双方における二重課税となる。

3 今後の動向

報告書の巻末には、今後予定しているOECDモデル租税条約の条文及び各条項のコメントリーの改正案が添付されていることから、次回のOECDモデル租税条約の改訂は相当に大幅なものになろう。また、今次の改正は、第14条が、その沿革において個人の自由職業者所得の課税を想定したものであったが、実態として、弁護士、会計士等が、パートナーシップあるいはLLC等を利用して活動していることから、その実態を考慮した改正といえよう。

日本大学教授

矢内 一好