

OECD モデル租税条約 ～事業所得条項の検討～

1 租税条約における事業所得条項の役割

租税条約において源泉地国における課税関係を規定するものとしては、非居住者による事業所得、投資所得（配当所得、利子所得、使用料所得）、給与所得等の人的役務提供所得等の各条項がある。そのうち、非居住者が源泉地国において事業活動を行い、所得を取得した場合の所得計算は、事業所得条項に規定がある。ただし、事業所得条項には前提となる規定がある。これが恒久的施設（以下「PE」という。）に係る条項である。すなわち、源泉地国において非居住者の事業所得に対して課税関係が生じるには、単に、事業所得を取得したということのみではなく、その前提として、支店等の事業を行う一定の場所であるPEが源泉地国に存在しなければならない。このように、事業所得条項は、租税条約において重要な位置にある規定である。

2 OECD モデル租税条約における事業所得条項の検討

OECD モデル租税条約第7条は事業所得条項であるが、グローバル・トレーディング、電子商取引等が行われるようになったこと、移転価格の決定方法について検討が進み、OECD が移転価格ガイドラインを公表したこと等を背景にして、OECD は、2001年以降、事業所得に係る検討を行い、2006年12月に「恒久的施設に対する所得の帰属に関する報告書（以下「報

告書」という。）を公表した。

このような検討が始まった理由として、OECD は報告書において二つの理由を挙げている。一つは、各国でコンセンサスがなく、適用に関する共通の理解がなかったためであり、もう一つは、その結果、解釈の不一致及び第7条の適用に差異が生じ、二重課税又は課税の空白が生じたことである。具体的にいえば、二重課税の場合とは、PEの所在地国が本店に対する使用料の損金算入を認めず、本店所在地国が受取使用料を認定する場合等がこれに該当する。課税の空白の場合とは、PEの所在地国が本店に対する使用料の損金算入を認め、本店所在地国が受取使用料を認定しない場合等がこれに該当する。

3 OECD が認めたアプローチとは何か

OECD は、事業所得を算定する際の原則である独立企業の原則等についての各国の解釈等の相違を是正するために、第7条の下でPEへの利得を帰属させるための望ましいアプローチを開発したのである。これが、OECD が認めたAOAアプローチ(Authorized OECD Approach)である。OECD は、第7条第1項における企業の利得に関するアプローチとして機能的独立企業(functionally separate entity)アプローチを採用しているが、これは、AOAアプローチが、第7条全体、なかでも、独立企業の原則の適用に関するアプローチであるのに対して、機能的独立企業アプローチは、

Topics of International Taxation

AOAアプローチの第1ステップとして位置付けられている。

このようなOECDの認めたアプローチ以外に、報告書では、第7条第1項における企業の利得についてのアプローチとして、関連事業活動アプローチ(relevant business activity approach)が説明されている。この二つのアプローチの特徴は、第7条第1項に規定のある「企業の利得」の解釈をめぐる問題である。関連事業活動アプローチとは、企業の利得を当該PEが多少でも参加した事業活動(関連事業活動)からの利得のみを指すものと定義している(報告書パラ61)。すなわち、PEに帰属される利得は当該企業全体が関連事業活動から稼得する利得を超過することはできない。企業全体の利得には、第三者との取引から稼得する利得と関連企業との取引から稼得する利得がある(報告書パラ62)。なお、OECDはこのアプローチを採用していない。

4 AOAアプローチの内容とは何か

AOAアプローチは次の二つのステップから構成される。第1のステップは、PEが同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う独立分離した企業として擬制することである(報告書パラ86)。第2ステップは、擬制された独立分離した企業の内部取引を、同一又は類似の機能を遂行し、同一又は類似の資産を使用し、同一又は類似のリスクを引き受け、同一又は類似の経済的に関連した特徴を有する独立企業の外部取引と比較することである(報告書パラ88)。なお、PEに係る取引は、次の三形態に分かれる(報告書パラ13)。**①** PEと非関連企業の外部取引、**②** 関連企業との外部取引(TPガイドラインの直接適用)、**③** PEの属する企業の内

部取引(AOAアプローチの第2ステップによる。:TPガイドラインの類推適用)である。要するに、PEを同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う独立分離した企業として擬制することにより、上記**③**の取引に係る利得のPEへの帰属が検討されることになる。

移転価格ガイドラインをPEに適用する場合の基本的な難しさがある。その理由は、PEが独立した事業体ではないことから、PEと同一法人の他の組織との間の取引はないことである。特に、企業の一部は、法的に、資産を所有し、危険を想定し、資本を所有し、他の法人と契約することはない。したがって、AOAアプローチでは、第7条の独立企業の原則に基づき、擬制された分離独立したPEにリスク、資産の経済的所有権、及び資本を帰属させる仕組みを考えている。

5 日本への影響は何か

OECDは、報告書に基づいて、今後、OECDモデル租税条約の事業所得条項の本文及びコメンタリーを改正することになるだろうが、日本の場合は、既に締結している租税条約の改正と非居住者に係る所得税法、法人税法の関連する規定の改正が必要となるだろう。本論は紙幅の関係から報告書の内容の一部を取り上げているが、我が国の現行法では認められていない本支店間の内部利子、使用料に係る損益の認識、単純購入非課税の原則をOECDが認めていないことから、それらに係る改正等、非居住者課税に係る規定の骨格に相当する部分の改正を行うことになるだろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好