

PE 概念の拡大 (サービス PE)

1 サービス PE とは何か

非居住者が源泉地国で事業活動を行う場合、具体的には、外国法人等（非居住者）が日本（源泉地国）で事業活動を行う場合がこれに該当するが、租税条約等における規定では、源泉地国において課税が行われる要件は、当該非居住者が源泉地国に支店、事務所等の恒久的施設（Permanent Establishment：以下「PE」という。）を有することである。したがって、仮に、非居住者が源泉地国において事業所得を稼得したとしても、源泉地国に PE がなければ課税関係は生じないことになる。もちろん、この非居住者は、その居住地国では国外源泉所得について基本的に課税を受けることになる。

上記に述べた事業所得は、棚卸資産の製造、販売等から生じるものばかりではなく、独立した資格を有する専門家の役務提供所得をも含み、この所得は、役務提供所得としては給与所得者の所得とは課税上区分されている。この独立した資格を有する専門家の役務提供所得とは、弁護士、医師、会計士等の所得がこれに該当するのであるが、多くの租税条約では、自由職業所得に対する課税として独立した条項が規定されている。しかし、OECD モデル租税条約では、2000年4月以降、同規定が削除されたことから、近年、日本が締結する租税条約では、自由職業所得の条項がなく、事業所得条項が同所得に対して適用されることになっている。

この自由職業所得の課税要件は、PE と同様の意義を持つ固定的施設という用語が使用され、源泉地国に固定的施設があることが課税要件と

なる。そうすると、例えば、専門的技術を教えるために滞在するコンサルタントのような者が、外国法人との契約で源泉地国に派遣されて役務提供をした場合であっても、源泉地国に PE 又は固定的施設がなければ課税関係が生じないことになる。また、居住地国企業が、源泉地国に社員を派遣する場合、源泉地国に当該企業の PE がなければ、源泉地国では、社員の給与所得が短期滞在者免税に該当しなければ、課税になるのみである。

したがって、コンサルティングサービス等の企業活動に従事する社員等を派遣して役務提供が源泉地国で行われる場合、所定の要件を満たすのであれば、源泉地国に派遣した企業の PE を認定する、いわゆるサービス PE の考え方が生まれ、実際の租税条約にもこの規定が盛り込まれるようになったのである。このサービス PE の規定は、源泉地国の課税権を拡大するものであり、従来の PE 概念を拡大したものといえる。このような動向の背景としては、ある国の企業が、外国に人を派遣してコンサルティングサービス等を行い、多額の報酬を得たとしても、当該派遣企業が源泉地国に PE を保有しない限り課税されないという状況があったからである。

2 租税条約におけるサービス PE の規定

実際の租税条約では、米国・インド租税条約、カナダ・インド租税条約の PE 条項にサービス PE の概念があり、2007年9月21日に署名された米国・カナダ租税条約（以下「米加租税条

Topics of International Taxation

約」という。)第5次議定書にもこの規定が創設されたのである。

また、サービス PE の規定は、2001年の「改訂・国連モデル租税条約」に規定され、2006年12月に公表された OECD の検討試案 (OECD, “The Tax Treaty Treatment of Services : Proposed Commentary Changes”), そしてこの検討を経て、2008年7月17日に公表された OECD モデル租税条約改訂版において、第5条 (PE 条項) のコメントリー (パラ42, 11以降) が改正され、サービス PE に関する説明が盛り込まれている。

3 米加租税条約の第5次議定書第3条第2項

カナダは、対インド租税条約にサービス PE の規定があるが、米加租税条約の第5次議定書による改正に同国が執着したのは、2000年に同国で出された Dudney 判決の影響が強いものと思われる。カナダは、米国居住者であるコンサルタントの Dudney 氏がカナダで役務提供を行ったにもかかわらず、カナダに PE が無いという判決により課税できなかったのである。そこで同国は、この判決を受けて、PE に関する国内法のガイドライン (Income Tax Technical News No.33) を2005年9月16日に公表して PE 課税に関する検討を深めたのであるが、その解決策として、米加租税条約の改正が図られ、第5次議定書第3条第2項に、同租税条約第5条第9項の改正としてサービス PE の規定が創設されたのである。なお、米国は、財務省による議会への租税条約改正の説明等において、サービス PE の規定を設けることを自国の租税条約締結方針とはしていないことから、日米租税条約にこの件が影響するとは当面は想定できないのである。

第5次議定書第3条第2項には、二つの要件

が規定され、いずれかの要件に該当すると、源泉地国にある PE を通じて役務提供が行われたものとみなされるのである。

第1の要件は、二つの基準が示されている。第1の基準は、役務提供が源泉地国で行われ、その個人が源泉地国にいずれかの12か月の間に期間又は合計で183日以上滞在していること、かつ、第2の基準は、その期間に、企業の積極的収入 (gross active business revenues) の50%超が当該個人による他方の締約国における役務提供から生じる所得から構成されている場合である。

第2の要件は、同一プロジェクト又は関連するプロジェクトに関して、いずれかの12か月の間に、183日を超えて役務提供を行う場合、源泉地国における PE を通じて役務が提供されたものとみなされるのである。

4 サービス PE の影響

サービス PE に関して、国連モデル租税条約あるいはインドの租税条約等、先進国と途上国との租税条約ばかりではなく、先進国間の租税条約である米加租税条約等にこの規定が設けられたこと、OECD モデル租税条約のコメントリーにも同様の規定が設けられたこと等から、今後の租税条約における PE の定義等に影響が出るものと思われる。また、租税条約の規定はともかくとして、我が国の国内法に規定する国内源泉所得の第2号所得 (人的役務提供事業の対価) が現状でよいのかどうか等の検討も今後必要ではないかと思われる。

中央大学商学部教授

矢内 一好