

OECD モデル条約第7条の2010年改正



弁護士 宮武敏夫

はしがき 本稿は、平成22年12月1日のIFA日本支部総会に際して行われた掲題の研究報告をとりまとめたものである。尚、別紙1～3を本文末尾にまとめて添付している。

1. はじめに

このIFA (International Fiscal Association) 日本支部というのは研究団体ですので、なるべくいろいろな研究を発表して意見を交換する機会が必要だとかねがね思っておりましたが、金子先生 (IFA 日本支部最高顧問) から、総会の場はどうかとのご提案を頂き、それでは、まずは私が、ということになったという次第であります。

今回は「OECD モデル条約第7条の2010年改正」をテーマにご報告申し上げます。

実は今年、OECD が2つ大きなことをやりました。その1つが、このモデル条約の7条の全面改正です。コメントリーのみならず本文も改正しました。それからもう1つは、移転価格ガイドラインの1, 2, 3章と9章の改定の公表です。この2つのうち、モデル条約7条の改正を取り上げたいと思います。

ご存じのように、この7条は事業所得の源泉国と居住国の間における国の課税権を配分する規定であります。そういう意味で非常に重要な規定です。ほかの条項に該当しない限り、恒久

的施設 (以下、「PE」という。) がなければ事業所得を課税できないという原則です。ほかの条項というのは、ご存じのように、配当、利子、或いは使用料という規定、まだほかにもキャピタルゲインの規定もございますけれども、これらの所得以外の事業所得についてはこの7条が支配しています。

この7条は、5条と読み合わせなければいけません。PEの定義が5条にあって、その定義に基づいて7条のルールが適用されるというふうになっています。

この7条は、基本的には2つ、分離独立企業の原則と、移転価格の原則の2つの原則の適用を規定しています。

7条の沿革を申し上げますと、League of Nations (国際連盟) 時代からのモデル条約に入っていた規定でありまして、非常に長い歴史を持っています。ところが、7条の解釈については、国によっていろいろ異なった解釈があって、二重課税のリスクがあるのみならず、無課税という結果になる恐れもあったわけです。

今年、2010年7月22日に、OECDの理事会は、2010年のモデル条約のアップデートと、それに付随する報告書を承認して、この7条の改正が公表されたということです。

今回のこの7条の変更は、OECDモデル条約上、最も重要な変更である言われています。過去において重要な変更は、2002年及び2004年の情報交換規定 (26条) の変更、それから、

2005年の徴収協力規定（27条）の変更，それから，仲裁が導入された相互協議手続き規定（25条）の変更であると言われています。

これらはいずれも手続き的な規定ですけれども，これに比べて，やはり7条の規定はもっと重要であろうと私は思っています。もっとも，もう1つ，14条のプロフェッショナルサービスの規定が2000年に削除されたというのも重要な過去のイベントではあります。

2. 改正に至る経緯

(1) OECD 報告書及びそのドラフト

改正に至る経緯ということで，別紙3を見ていただきたいと思います。実は，PE 帰属所得については，たくさん報告書及びそのドラフトが公表されています。私が調べただけで16もありまして，この中で今回の報告書につながっていったものは5番目以降です。1，2，3，4はその前で，ちょっと断続があります。

1番目は，OECD から公開された小冊子で，やはり7条の帰属所得の報告書なのですけれども，これはこれで単独で出ていて，その後のつながりはありません。それから，2，3，4はグローバルトレーディングについてで，ここに書いていますけれども，Special Sessions on Innovative Financial TransactionsというプロジェクトがOECD の中で立ち上がりまして，この特別なグループが，グローバルトレーディングについてレポートを作成したもので，この2，3，4はいずれもドラフトです。2を出して，パブリックコメントを得て，そして3を出して，3でまたパブリックコメントを求めて，そしてまたその結果4というふうに出てきて，ここでちょっと止まっています。止まった後，後述のように，後で引き継がれています。

OECD の報告書のやり方としては，ドラフトを公表してコメントを求めます。大体3カ月ぐらい先を締め切りにしてコメントを求めて，そのコメントをもちろん取り入れてドラフトを

改定します。

それだけではなくて，consultation with businessということで，そういうコメントを出した人たちを呼んで，1日か2日ぐらいの会議を開いて，面と向かって議論をするということをやっています。その結果，ドラフトが改正されて，よりベターなものになっていくというプロセスを経ています。

実は，この7条の改正の経過については，OECD の内部のことを言う必要があるのですが，OECD には，ご存じのように租税委員会というのがあります。その租税委員会で，Working Party 1と Working Party 6というのがありまして，Working Party 1というのは，モデル条約を担当しており，Working Party 6というのは，移転価格のガイドラインの担当をしています。

1995年に移転価格ガイドラインを公表したときに，当該ガイドラインはまだ全部完成していませんで，幾つか取り残しがあったのです。当時，Intangible property のチャプターがありませんで，後に第6章ということで入りました。それから，サービスについての第7章もなくて，それは翌年に追加されました。それから，Cost Contribution Arrangements についての第8章で，97年に出ているのですが，そういうのがその後ぽつぽつと発表されて追加されていきました。

その中の1つに，Permanent Establishment に対する移転価格ガイドラインの適用というチャプターが残っておりまして，これを研究しようということで，Working Party 6が，移転価格ガイドラインのPermanent Establishment の章の研究を始めたのです。ところが，やり出すといろいろと問題があるということがわかってきて，大変な作業になったのです。

別紙3に戻りますが，真っ先に出たディスクッションドラフトが，2001年に出ています。このときに，“WH”と書いていますけれども，これは Working Hypothesis といって，要する

に、過去の経緯とか何とかはもう無視して、一体どういう方法で帰属する所得を決めるが一番いいのかという立場をはっきりさせようということで、仮の名前で Working Hypothesis という用語を使い、Working Hypothesis に従えばこうだということで、帰属所得の決定についての提案をしているわけです。

見るとわかるように、5では、Part I (General Considerations)、それから Part II (Banks) が出ました。それから6で、2003年に、今度は Part II の改定ドラフトが出ました。それから Part III、これはグローバルトレーディングですが、この問題についての初めてのドラフトが出ました。2004年に、Part I の改定版が出て、Part II の2回目の改定版が出ています。それから Part III の最初の改定版が出ています。

このときに、7に [“AOA” renamed] と書いていますが、これは要するに、Authorized OECD Approach という名前で、実は、最初に言った Working Hypothesis という名前がこの Authorized OECD Approach に変わったものです。今でもこの Authorized OECD Approach というのは使っています。報告書とかコメントリーをご覧になるとわかりますけれども、この用語が出てきます。要するに、OECD としてはこれが一番いい方法だということで、リコメンドしている方法の総称なのです。

さらに2005年に、今度は Part IV (Insurance) の初めてのドラフトが、出ました。そして、2006年に、Part I がもう1度改定されまして、それから Part II も Part III も、また改定されまして、改定ドラフトが公表されて、またコメントを求めています。

そして、この9から飛んで、12に、2008年に、とうとうファイナルなレポートができたわけです。ただ、2008年のときは、まだ7条の本文が変わっていません。

今度は、15で、その2008年のレポートとほとんど同じレポートなのですが、最終の報告書が2010年に出ています。ただこのときには、7条

の本文が変わっているものですから、その本文に合わせて、少し報告書も手直ししています。ただ、書いてあることは2008年のレポートと全く同じと見ていいです。特に OECD の2010年の7条のコメントリーを見てみると、2008年と2010年は identical であるという言葉を使っています。少し違いますから identical ではないのですけれども、基本的な考えは全く同じです。そういうレポートの流れがあります。

実はそのほかにも幾つか流れがありまして、先ほど2、3、4でグローバルトレーディングのドラフトを作成したのを引継いでいて、6でグローバルトレーディングが出てきたのですが、実はここで Special Sessions という組織が発展的解消されて、この作業が Working Party 6 の作業の中に統合されてしまったということがあります。

それから、もう1つ特記しなければいけないのは、実はモデル条約は Working Party 1 の管轄の下だったのです。ところが Working Party 6 が移転価格の関係で Permanent Establishment をやるようになって、Working Party 1 はちょっと取り残されていたのですが、やはりそれではいけないということで、2005年に Working Party 1 と Working Party 6 とが一緒に、この報告書を作るようになりました。ですから、2005年以降は両方の Working Party が入っています。

もう1つの流れとして、10を見てください。10の Revised Commentary on Article 7、これは、もう1つの違った流れなのです。要するに、7条のコメントリーを変えようということで、そのドラフトができてきたということです。これもやはりパブリックコメントに提供しています。

そして、13の2008年のアップデートというところにも、7条のコメントリーの変更が入っております。この段階では、まだ本文が変わっていません。ところが、11で本文の変更のドラフトが出ていたわけです。そういうことで、これ

がまたもう1つ別の流れで、本文の変更とコメントリーの変更とがここで一緒になってきたということです。

そして、7条の本文とコメントリーの変更が入った2010年のアップデートというドラフトが14で、2010年5月21日に出ています。それが7月22日に、16のファイナルになったということです。こういうふうな流れで改正が行われてきているわけです。

このうちグローバルトレーディングの報告書というのは、ちょっとほかのと色彩が違います。というのは、Financial Instrumentsのグローバルトレーディングという1つの取引形態に限定されているということ、それから、グローバルトレーディングは、PEだけではなくて、子会社を使う場合が多いので、PEと子会社とが混在した形態でやっています。ですから、PEだけの議論ではないということです。

もっとも、移転価格のルールを究極まで詰めていきますと、子会社だろうがPEだろうが同じルールのはずなので、そういう意味では一緒に扱ってもいいのです。また、グローバルトレーディングになると、3カ所以上の拠点が関係してきます。普通、PEの議論となると、本店と支店又は支店と別の支店との間というのが多いのですけれども、グローバルトレーディングは3カ所以上であって、それがPEだったり子会社だったりするのです。ということで、PEの帰属所得の報告書と、ちょっと違ったところがあります。

これらの報告書のドラフトを作成してみて、みんなにわかってきたのは、7条の規定が必ずしも移転価格ガイドラインのアプローチに合致していないということだったのです。ですから、コメントリーだけを変えても仕方ない、大本の規定そのものを変えないと駄目ではないかということになったわけです。

実は、OECDは、ご存じのように、2年ないし3年おきにコメントリーを改正しています。今年2010年、その前は2008年、その前は2005年、

その前が2003年でしたか、その前が2000年だったと思いますけれど、2年ないし3年の間隔で改正されてきているのですが、一部、先ほど例として挙げたように、本文が変わる例もありますけれど、ほとんどはコメントリーの改正が中心であったわけです。

実はそれに対して批判がありまして、どうもOECDは、本文を変えないでコメントリーを変えることによって本文の意味を変えようとしていると、そういう批判が絶えなかったわけです。ただ、本件の場合は、ちょっと本文を変えないとどうしようもないというところまで来ていたということです。

ただ、本文を変えるというのは、なかなか、大変なわけです。租税条約はいったん結んでしまうとそのまま続いていきますし、それを変更する機会などというのはそう簡単に来ません。OECDモデル条約の規定を変えても、それが行き渡るには何十年という年月がかかるという問題があるわけです。ですが、あえてOECDは、今回は本文を変えるという決定をしたわけです。

(2) 改正に対する各国の態度

実は、この7条の改正については、ちょっと反応がばらばらでして、完全一致というわけにはいきませんでした。OECDの加盟国の大勢は、7条の本文の変更及びコメントリーの変更に賛成でしたが、ニュージーランドは、本文の変更は受け入れられない、なおかつ報告書も受け入れられないと強硬に反対しました。

ですから、ニュージーランドは、前の本文、要するに2008年の本文に基づいて今後やっていくと宣言しています。なおかつ、2008年のコメントリーが2008年の帰属所得の報告書に影響された内容で、かなり前と変わってしまっているのです。

それで、ニュージーランドは、帰属所得の報告書も反対であるということで、従って、コメントリーは、2008年のコメントリーではなくて、

その前の2005年のコメントリーを使うということで、今のところ、先進国の中では1カ国だけなのですけれども、ニュージーランドは強硬な反対派です。

そのほかに、本文の変更を受け入れられないということで、リザベーションをしている国は、チリ、ギリシャ、メキシコ、トルコ、ポルトガルです。ポルトガルはちょっと毛色が違っていきまして、国内法の体制が変わるまでは受け入れられないという言い方をしています。ほかの4カ国はそういう条件はついていません。

いずれも、どちらかという先進国には入らない国なのですけれども、こういう反対があります。ですから、OECDの場合はなるべく全員一致で動いてくるという慣行が、ここで破られてしまったということです。

もう1つ言いますと、国連モデル条約の加盟国がどうかということがあります。要するに、OECDのメンバーではない国連のモデル条約に加盟している国はどうだろうかということなのですが、実は、国連の税務専門家委員会は、毎年10月にジュネーブで開かれるのですが、今年の10月の委員会では、OECDの7条の変更は受け入れないということになっています。

青山先生が詳しいのですけれども、今ちょうど国連のモデル条約の本文とコメントリーとの変更の作業中でして、目標は来年変更になる予定です。ですから、来年、改定された国連のコメントリーを見ても、7条の本文は全く変わっていないということになります。コメントリーも変わらないということです。

やはり、ちょっと、率直に言って、OECD加盟国以外の国の人々には、この帰属所得の報告書を理解するのは大変だろうと思います。大部なものですし、考え方が深いし、それと、ちょっととらえどころのないところもあったりして、報告書をわが物にするには、ちょっと手間がかかります。ですから、OECDの非加盟国が簡単に受け入れないというのも、ある意味では当然かもしれません。

3. 新第7条の意義

(1) 概要

そこで次に、条文毎に考えていきますが、この別紙1と2を見ていただきたいと思います。別紙1が英文で、別紙2がその邦訳です。一応やはり日本語がないといけないだろうと思って、仮訳としていますけれども、これは私の訳なので正式な訳と違います。恐らく財務省の審議官室が作るものとは違ってくるのではないかと考えていますが、今のところ公式の訳が出ていませんので、それまでのつなぎということで書いてあります。

ですから、必要であれば英語の方を読んでいただいで、英語は間違いなく本物ですから、こちらの方で判断していただければと思います。

それで、ここに簡単に、どう変化したかという表を作りました。

旧第7条	新第7条
第1項	第1項 (第2文修正)
第2項	第2項 (修正)
第3項	(削除)
第4項	(削除)
第5項	(削除)
第6項	(削除)
第7項	第3項 (新設)
	第4項

これを見ますと、第1項は、第1文は変わっていないけれども、第2文が修正を受けました。第2項は、修正して残っています。第3項から第6項までは全部削除になって、そして、新しい第3項ができています。第7項はそのまま新しく第4項ということで残っているということになっています。

(2) 新第1項

見ていただくとわかりますが、第1項の第1文は全く変わっていません。これはもうまさに

7条の根本的な規定でありまして、この昔からの命題は変わっていないわけです。

第2文を見ていただきますと、ここに、第2項に従って帰属所得を決めるとある、それが新しい部分なのです。旧の規定は、PEに attributable なものだけを課税するというだけなのですが、単にPEに attributable というのに対して、第2項に従って attributable なという規定が入ったところが違うわけです。

この規定の第1項の第1文は、基本的な命題という意味で重要ですが、実務的には、一番重要なのは第2項なのです。

(3) 新第2項

第2項の変更点を簡単に言いますと、まず、「この条及び23条の適用上」という用語があります。この23条というのが新しいのです。

「23条」は、ご存じのように、二重課税の回避で、日本のようにクレジットカントリーの場合は外国税額控除で二重課税は避けるというわけなのですが、他方、「この条」というのはまさに、PEがある場合に相手締約国の企業を直接課税できるかどうかという問題です。それから、日本国外にある日本企業のPEが課税された場合に、日本のようなクレジットカントリーですと、居住国として日本で外税控除を与えなければいけないわけです。そのときに、やはりこの7条が問題になるわけです。

だから、この第2項としては、二重課税回避の規定のためにも7条が重要であるというのが新しく規定されたわけです。

それから、2番目の変更点として、これはよく読んでみないとわからないのですが、要するに、PEは独立の企業だということなのですが、それは、同一企業のほかの部分に対してだけではなくて、対外的にも独立だというのが今度入ってきているということなのです。

それは、どういうところからかといいますと、新しい第2項の6行目から、「in particular in its dealings with other parts of the enter-

prise」とあります。この「in particular」という言葉が前はなかったのです。今度入れることによって、同じ企業のほかの部分との取引というのは、1つの側面に過ぎないということがはっきりしたということです。

それから、3番目に、今までPEは、distinct and separate と言っていたのが、今度は、separate and independent という言葉になりました。実は私、昔から distinct という言葉をなぜ使っているのだろうか、independent という用語がない、おかしいなと思っていたら、distinct という言葉を外して、independent を入れてきたので、これはその方が正しい表現だと私は思っています。

それから4番目の変更点は、移転価格ルールが適用になるということをはっきり言っているわけです。それは、第2項の8行目、「if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise」という、そこがまさに、キーワードでして、この文句は移転価格のガイドラインをご覧になれば何回も出てきます。

これは移転価格のルールの決まり文句でして、それがここに入ってきました。だから、移転価格のルールが適用になりますよということが非常にはっきり出てきました。実はこの点が今までの条文で欠けていたところなのです。だから、そういう点で非常にはっきりしてきたということです。

(4) Fiction as a separate and independent enterprise

それで、結局第2項は何かというと、要するに、PEは、昔からフィクションだと説明されていたことは変わらないのですけれども、ますますここではっきりしてきたのは、PEが separate and independent enterprise であるとい

うのはフィクションであり、そのフィクションを適用して考えなさいということなのです。現実とは違うのだということです。

PEは独立でも何でもなく、1つの法的主体のごく一部に過ぎないわけなので、separateでindependentというのは、現実とは違っていているわけです。しかし、タックスの目的のためには、separateでindependentなenterpriseだと見なします、そうして考えてくださいということです。

(金子) 子会社と同じように考えるということですか。

(宮武) そういうことですね。そうなってくると、実際いろいろと問題が出てくるわけです。それはもう、この2010年なり2008年でもいいのですが、レポートを読んでいただいた方が早いのですが、実はフィクションといっても、現実とは違っていているわけなので、それで色々な問題が出てくるわけなのです。

(5) Functionally Separate Entity Approach vs. Relevant Business Entity Approach

それで、この2つのアプローチの考え方は、2001年の報告書、一番最初の報告書、番号は5だったと思いますが、ここでこのアプローチが出てきて、Functionally Separate Entity Approachをとるということをはっきり言っています。Relevant Business Entity Approachというのは、要するに、企業全体として取って、プロフィットを決めて、その中でPEが参加している部分を取り分けて帰属させるのだということなのです。ところが、Functionally Separate Entity Approachというのは、そういう外枠はない、要するに、それぞれのPEを独立と見て、その機能と、リスクと、資産を考えて評価しなさいということなのです。

ですから、単純な例を挙げれば、企業全体として損である、ある取引で本店もPEも一緒にやっているのだけれども、損だという場合に、Relevant Business Entity Approachだと、そ

んなときにはブランチの利益はとも与えられないわけです。ところが、Functionally Separate Entity Approachは、全体が損でもPEがプロフィットを出すということがあり得ることなのです。それは、今言った移転価格の分析次第だという立場なのです。この第2項に、Functionally Separate Entity Approachが具体化されているのだということなのです。

ここで、内部取引が問題になるのです。単純に本店とPEという2つの関係だけで考えてみた場合に、その間に利子の支払いがあったと見なすか、或いはロイヤルティーの支払いがあったと見なすか、或いは賃貸料の支払いがあるべきだと見なすか、或いはマネジメント・サービス・フィーを払うべきだと見なすかという問題があります。

これは、いわゆる内部取引ということで、日本の税法上は、内部取引は益金も損金も発生しないという立場を取っています。これは法人税施行令に載っているのですが、法人税施行令の176条の3項、それから188条10項、それから法人税基本通達20-1-5、この3つに、内部取引は益金にも損金にもならないという規定があるので。

ところが、今度のFunctionally Separate Entity Approachを取ると、こういう内部取引も益金なり損金として認めるべきではないかという考えが出てくるわけです。基本的には認めるべきであるということになると思います。

ですから、例えばPEが本店からお金を借りてやっているとします。今、内部取引だということで、実務でいきますと、東京に外国法人のPEがあるという前提でPEの財務諸表を見ますと、資本の部に匹敵するところに本店勘定というのがあって、本店から借りてきた金はみんなそこに入ってしまうのです。内部取引だから、利子は払っても認めてくれませんかから、全部本店勘定になって、資本と同じ取り扱いになっているわけです。そうなのか、或いは、本店から、一般の企業、すなわち子会社でも親会社から金

を借りるといふことがあるので、PEも同じではなからうかという問題が出てくるわけです。

ところが、面白いのは、コメントリーを見ていると、そういう内部取引によって支払ったものが deductible かどうかは国内法によると書いているのです。そうしたら、日本の国内法は認めていないのだから、費用として認められないのではないかというのがあるのですが、待ってくださいよ、いわゆる差別禁止の規定があるでしょうということ。24条第3項にPEについて差別禁止の規定があるのですが、この第3項によると、PEも所在国の企業と同じ取り扱いをなさよと言っているわけなのです。

そうすると、日本に支店があったときに、内部取引だからということで、本店から入れた金を、利子を払っても認めないわけですが、普通の日本の法人であれば認めてくれるではないか、なぜ差別しなければいけないのかということで、差別禁止の規定との絡みで、私はこの施行令の規定は再考する必要があるのではないかという気がしています。ただ、これを言った人は私が初めてで、誰もまだ言っていません。ですが、私は、やはりこれは考える必要があるという気がしています。

ただ、これが面白いのは、報告書をよく読んでいただくとうわかるのですが、フリーキャピタルという考え方が報告書で出てくるのです。PEが機能、それからリスクを果たすためには、やはりお金がないといけない、資金が必要です。そのためのキャピタルは、フリーキャピタルということで、利子は払わない。要するに資本金と一緒だということで、フリーキャピタルの部分は、利子は認めません。しかし、フリーキャピタルを超えたお金は、借り入れと同じで、利子を払って損金で認めるべきだという考え方があるわけです。そうすると、フリーキャピタルをどうやって量的に決めるかという問題があるのです。ですから、単純ではないのです。

2010年の報告書は、パラグラフの99から171まででしたか、結構何ページもかけてフリー

キャピタルを説明しているのですが、いろいろな考え方があるという言い方で、のらりくらりと書いてあるものだからよくわからないのです。もう2~3度読まなければいけないと思っています。そういうことで、フリーキャピタルということによって利子を認めない、フリーキャピタルの範囲内に入っているということで利子を認めないという考え方は出てきているわけです。ですから、フリーキャピタルをどう決めるかによって、利子を認めないという考え方があるということなのです。

それからもう1つ、例えば、アメリカの親会社が東京に建物を所有しているとします。その東京の建物の中に日本支店を設立して、日本支店に住ませます。そうすると、このFunctionally Separate Entity Approachでいくと、日本支店は本店に賃貸料を払わなければいけないではないか、また、払ってもいいではないか、それは費用で落とすべきではないかという問題があるのです。

ところがこのコメントリーを読んでいると、その場合には、そういう賃貸料は認めないと書いてあるのです。それは何故かという、そういう場合には、リーガルなオーナーシップは本店にあるかもしれないけれども、economic ownershipはPEにあって、借りているということなのではないかということなのです。PEが自分でeconomicallyに所有していて、それを使っているのだから賃貸料という概念は出てこないというのです。もっとも、economic ownershipの有無は、people functions次第ですが。そういうことで、なかなか一筋縄でいかないのです。

実は、賃貸料についてはカナダで判例があります。Cudd Pressureという、これは原告の名前なのですが、Cudd Pressureのケースがありまして、これは、アメリカの企業がカナダで石油の採掘をするときに、非常に高価な採掘の機械を原野に持ち込んで、そこで掘って石油を探索していたのですけれども、それがPEだと認定されました。Cudd Pressureは、PEは

結構だけれど、機械を借りているのだから、賃貸料があるはずだ、賃貸料を費用で控除することを認めてくれということで訴訟になったのです。ところが裁判所は、そういう賃貸料は認められませんということで、原告が敗訴になってしまいました。

その判例がまさに OECD のコメンタリーが言っている考え方と通じてはいますし、そういう意味で、もう先例があるのです。Cudd Pressure の判例〔*Cudd Pressure Control Inc. v. Canada*, [1995] 2 CTC 2382 (TCC) ; *aff'd* [1999] 1 CTC 1 (FCA)〕は15年ぐらい昔の話だったと思います。実は私の親しいカナダ人のタクスロイヤーが代理人をしていたので、係属中にその話を聞かされていたのです。

そういうことで、Functionally Separate Entity Approach に基づいて独立だという前提で、そういうフィクションで、何でもかんでもいけるかということ、あちこちに障害が出てくるというのが現状なのです。

しかし、基本的にはちゃんと separate and independent enterprise と言っているのだから、やはりこれは独立の子会社のように扱うべきだというのが原則です。そういう例外が出てくるのは、それはそれでやむを得ないかもしれないけれど、原則と例外は、どういう理由で、どうやって整理するのかということをはっきりさせなければならないということになります。

それからもう1つ、この条文を見ても、プロフィットだけの配分のことを言っていますが、解釈上、これはロスを配分することも含んでいるということは、コメンタリーもそう言っています。ただ、本文の中にロスに言及していないのです。プロフィットだけしか言及していない。ところが、解釈としてロスも含まれるということ自体は、確定的解釈です。

ここでいう Authorized OECD Approach の下で、この7条の PE の帰属所得を決めるについては、2つのステップがあります。第1のステップが、まず機能及び事実を分析すること、

第2のステップは、その分析に基づいて移転価格のガイドラインを適用することというふうに言われています。基本的にはそういうことであらうと思います。

(6) 新第3項

これは全く新しい規定です。これは OECD モデル条約の9条の2項をそのまま取り入れたような感じになっています。要するに、対应的調整の規定です。

9条の2項で例があるわけですが、これで恐らく、こういう対应的調整で相互協議になるという例が出てくると思います。例えば、日本の企業がアジアのどこかの国に支店を設けてやっていて、支店が課税をされたといった場合に、日本の国としてはその課税に対して外税控除をしなければいけないのですけれども、利益の全てを課税所得にしているから、それはやはり帰属所得に限るべきだという立場で、相互協議でやるという場合です。

それで、一応、Corresponding adjustment をやるというのですが、もちろん居住国の政府としては、何も源泉国の政府の課税をそのまま認める必要はないので、認める限度で Corresponding adjustment をやればよいというのは9条2項と同じ考え方です。

(7) 旧第3項

次に、なくなった規定について簡単にご説明申し上げます。まず、旧の第3項です。これは、恒久的施設のために支出された一般管理費は、控除することは認めるべきだという規定なのですが、実はこれについては、解釈が国によって分かれていたようです。

1つは、例えば、ここで典型的なのは、恒久的施設のために本店が一般管理費を出している場合に、それを費用として認めてくれという話が出てくるのですけれども、ただその費用が独立企業間価格を越える場合には、やはり源泉国としては、超過分は認められないということに

なるわけです。

ところが、独立企業間価格を越えていても、これは実際に出た費用である限りは認めるべきだという解釈があったようです。それはなぜかという、第2項に、「3の規定に従うことを条件として」という規定がありました。第3項はそういう一般管理費は控除することを認めると言っているのだから、一般管理費として出ているのが証明できる限りは、当然引くべきだと、そういう解釈が横行していたようです。それはちょっとおかしい、やはり費用も、独立企業間価格の認定と同じような考え方で費用を考えるべきだということです。

もう1つは、これは、控除することを認めるというだけで、本店が一般管理費にかかった実費だけを取るのではなくて、それにマークアップ、即ち、利益を乗せて控除できるかという問題があって、国によっては、マークアップできないのだという考え方があります。

実は日本でも、そういう考え方が時々あるのです。しかしながら、移転価格のルールで認められる限りは、マークアップは可能であるということです。

ですから、こういうふうに控除することを認めるだけの規定は、誤解を与えるということです。それで、第3項は、今言った2つの点から、これはやはり残しておいたらまずいということで、削られたということです。

(8) 旧第4項

この第4項は、ちょっと前からこれはおかしい規定だといわれていたのです。というのは、企業の全体の利得を配分するというので、これは、帰属するかどうかということと関係ないわけです。

Formulary apportionmentの考え方とはちょっと違うのですけれども、それに似たような考え方で、これはやはり移転価格のルールを適用するという基本的な立場からは、この第4項は矛盾する、だからこれは削除すべきだとい

ことになったようです。

(9) 旧第5項

これは、購入を理由としてはいかなる利得も恒久的施設に帰せられることはないという規定ですが、これもまた移転価格のルールに反するのです。というのは、移転価格のルールだと、例えば、PEが本店のためにモノを買ってやって、送ってやったといった場合に、そのために人の労力を出しているわけなので、やはり購入といっても、PEは本店に対して費用及びそのマークアップをチャージすることは、あり得てしかるべきだということです。購入という行為でも、やはり課税上正当な評価はすべきだということで、これもおかしな規定だということです。

ただ、気を付けなければいけないのは、5条の第4項のdに、購入行為はPEにならないという規定があるのです。この規定は残っています。ですから、PEの定義のときにそれが生きてくるので、例えば日本に支店を設けてモノを買うだけをやっているという場合はPEになりません。これは依然として残ります。

ところが、日本に支店を設けて、販売もし、購入もしと、いろいろなことをやっていると、旧の7条の第5項でいくと、販売と購入とやっている場合は、購入の部分については課税の対象から外すということになります。

そうすると、それにかかった費用なども、また外さなければいけないということが出てくるのですけれども、そういうことで、面倒くさくなっていました。新しい7条の下では、そのような場合には、購入行為も評価して、それに対する益金又は損金を考えなければならないということになります。

この旧の第5項がなくなったということによる実際の差異は、PEが購入だけをやっている場合には影響はないけれども、購入以外の行為もやっている場合に差が出てくるということです。

(10) 旧第6項

この規定は、毎年同じ方法でということなのですが、こんな毎年同じということはありません。移転価格のルールを適用するのだったら、帰属所得は、果たす機能、引き受けるリスク及び使用する資産によって変わるものであって、毎年同じ方法でやるということは、独立企業間原則に合致しないということで、これも没になってしまったということです。

こうやって見ていきますと、なぜ7条がこんなに大きな修正の対象になったかということ、要するに、移転価格のルールを十分に考えてこなかったということなのです。そのため、ここにたくさん報告書のドラフトが出ていますけれども、こうしたことを契機として、いろいろ研究した結果、やはり移転価格のルールを一貫して適用するという観点で見直さなければいけないということで、改正になったということです。

4. 第7条の将来

最後に、新7条の将来ですけれど、反対している国もあるというような状況なわけです。もっとも、ご存じのように、実は今年のコメンタリーには、7条のコメンタリーの後ろに、今までの7条の本文とコメンタリーを付けています。昔の、旧7条の入っている租税条約では、依然として昔のコメンタリーが生きていますよという注釈が付いていて、2つに分かれてくるわけです。

今のところは新しい条項で結ばれた条約はありませんから、依然として古いコメンタリーが生きてくるわけですけれども、将来恐らく、OECD加盟国の間で条約が改定された場合に、この新しい7条が採用されることになってきま

す。そうすると、今度の新しいコメンタリーが適用になってくるということで、ここで分かれてくることになります。

一方、OECDの非加盟国とは、日本がこの新しい条項でやろうと言っても、「No.」で、なかなか変わらないということになりまして、なかなか難しい。

しかも、2008年及び2010年の報告書も、2008年及び2010年のコメンタリーにも、ニュージーランドが反対して、2005年のコメンタリーでいくと言っているの、そういうのも出てきますから難しいのですが、恐らく、OECDの皆さんは、かなり悩んだのだらうと思いますけれど、ここはひとつの割り切りでやっていこうということになったものと思います。私が生きている間には変わらないだらうと思いますけれども、何十年もかかって徐々に変わっていくのではなかろうかという気がします。

私に関心あるのは、日本の租税条約のうち、どのOECD加盟国との間で、新7条が採用されるかという点ですが、実は、日本はドイツとの条約をまだ改定していないのです。ご存じのように2003年にアメリカと租税条約を改定して以降、イギリスとやって、フランスとやって、最近ではオランダと、先進国の条約をかなり改定したのですが、ドイツとの租税条約はまだ改定になっていないのです。

ドイツも新7条に一応賛成していますから、その立場からいうと、新7条は、日本とドイツの改定条約のときに実現するかなという感じがしないでもありません。もっとも、これは大胆な推測で、ほかの国が先行する可能性は常にあります。

以上で終わります。御清聴有難うございました。

Old Article 7	New Article 7
<p data-bbox="244 349 417 378">Business Profits</p> <p data-bbox="244 413 701 846">1. This profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.</p> <p data-bbox="244 933 701 1541">2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.</p>	<p data-bbox="717 349 890 378">Business Profits</p> <p data-bbox="717 413 1174 890">1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.</p> <p data-bbox="717 933 1174 1586">2. For the purposes of this Article and Article [23 A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.</p> <p data-bbox="717 1624 1174 1696">3. Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits</p>

<p>3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.</p> <p>4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the</p>	<p>that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting States and taxes accordingly profits of the enterprise that have been charged to tax in the other State, the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.</p>
--	--

<p>profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.</p> <p>5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.</p> <p>6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.</p> <p>7. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.</p>	<p>4. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.</p>
--	--

<p>旧7条</p> <p>事業所得</p> <p>1. 一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、その企業の利得のうち当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において租税を課することができる。</p> <p>2. 3の規定に従うことを条件として、一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、当該恒久的施設が、同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う個別のかつ分離した企業であって、当該恒久的施設を有する企業と全く独立の立場で取引を行うものであるとしたならば当該恒久的施設が取得したとみられる利得が、各締約国において当該恒久的施設に帰せられるものとする。</p>	<p>新第7条 [仮訳]</p> <p>事業所得</p> <p>1. 一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、第2項の規定に従って、当該恒久的施設に帰せられる利得は、当該他方の締約国において租税を課することができる。</p> <p>2. この条及び第[23A][23B]条の適用上、それぞれの締約国において、1の規定において言及される恒久的施設に帰せられる利得は、当該企業が、当該恒久的施設及び当該企業の他の部分を通じて、果たす機能、使用する資産及び引き受けるリスクを考慮して、当該恒久的施設が、同一又は類似の条件で同一又は類似の活動を行う分離したかつ独立の企業であるとしたならば、特に、当該企業の他の部分との取引において、当該恒久的施設が取得したとみられる利得であるとする。</p> <p>3. この規定に従い、一方の締約国が、いずれかの締約国の企業の恒久的施設に帰せられる利得を調整し、他方の締約国において租税を課せられた企業の利得に課税する場合において、他方の締約国は、それらの利得について二重課税を排除するに必要な限度で、それらの利得に課せられた租税の額について適当な調整を加えるものとする。こ</p>
--	---

3. 恒久的施設の利得を決定するに当たっては、経営費及び一般管理費を含む費用であって当該恒久的施設のために生じたものは、当該恒久的施設が存在する締約国内において生じたものであるか他の場所において生じたものであるかを問わず、控除することを認められる。

4. 2の規定は、恒久的施設に帰せられるべき利得を企業の利得の総額の当該企業の各構成部分への配分によって決定する慣行が一方の締約国にある場合には、租税を課されるべき利得をその慣行とされている配分の方法によって当該一方の締約国が決定することを妨げるものではない。ただし、用いられる配分の方法は、当該配分の方法によって得た結果がこの条に定める原則に適合するようなものでなければならない。

5. 恒久的施設が企業のために物品又は物品の単なる購入を行ったことを理由としては、いかなる利得も、当該恒久的施設に帰せられることはない。

6. 1から5までの規定の適用上、恒久的施設に帰せられる利得は、毎年同一の方法によって決定する。ただし、別の方法を用いることにつき正当な理由がある場合は、この限りでない。

7. 他の条で別個に取り扱われている種類の所得が企業の利得に含まれる場合には、当該他の条の規定は、この条の規定によって影響されることはない。

の調整に当たっては、両締約国の権限ある当局は、必要がある場合には、相互に協議する。

4. 他の条で別個に取り扱われている種類の所得が企業の利得に含まれる場合には、当該他の条の規定は、この条の規定によって影響されることはない。

OECD Reports on Attribution of Profits to PE

1. (Issues in International Taxation No. 5) Attribution of Income to Permanent Establishments 1994 (Adopted by OECD Council 26 November 1993)
2. Taxation of New Financial Instruments
[Special Sessions on Innovative Financial Transactions] 1994
3. (Discussion Draft) the Taxation of Global Trading of Financial Instruments 1997
4. (Revised Discussion Draft) the Taxation of Global Trading of Financial Instruments 1998
5. Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment:
Part I (General Considerations) [“WH”] and Part II (Banks) 8 February 2001
6. Discussion Draft on Attribution of Profits to Permanent Establishments (PES):
Part II (Banks)
Part III (Enterprises Carrying on Global Trading of Financial Instruments) 4 March 2003
7. Discussion Draft of Attribution of Profits to Permanent Establishment:
Part I: General Considerations [“AOA” renamed]
Part II: Banks
Part III: Global Trading of Financial Instruments 2 August 2004
8. Discussion Draft of the Report on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment: Part IV (Insurance) 27 June 2005
9. Report on the Attribution of Profits to a Permanent Establishment
Part I (General Considerations), Part II (Banks) and Part III (Global Trading) December 2006
10. Revised Commentary on Article 7 of the OECD Model Tax Convention 10 April 2007

(2/2)

- | | |
|---|--------------|
| 11. Discussion Draft of a New Article 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention | 7 July 2008 |
| 12. Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments | 17 July 2008 |
| 13. 2008 Update to the OECD Model Tax Convention | 17 July 2008 |
| 14. Draft Contents of the 2010 Update to the Model Tax Convention | 21 May 2010 |
| 15. 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments | 22 July 2010 |
| 16. 2010 Update to the OECD Model Tax Convention | 22 July 2010 |