

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 29 年 6 月 20 日現在

機関番号：32689

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2013～2016

課題番号：25380048

研究課題名(和文) 租税条約における役務提供所得の課税権配分法理の研究

研究課題名(英文) Research of the articles of tax treaties on service provision

研究代表者

青山 慶二 (Aoyama, Keiji)

早稲田大学・商学大学院(会計研究科)・特任教授

研究者番号：50431664

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,600,000円

研究成果の概要(和文)：国境を越える高価な役務提供について、役務提供者の所在地国と役務受領者の所在地国のいずれに主たる所得課税権を配分するかは、ITビジネスの拡大や無形資産取引に伴う役務提供の拡大を背景に、近年大きな課題となってきた。本研究では、国連モデル条約における技術的役務に関する新条項の導入と、OECD/G20の下での税源浸食・利益移転(BEPS)プロジェクトでの取り組みをフォローし、租税条約における新規取組(サービスPEや技術役務提供条項の取り入れ)状況を確認するとともに、課税権配分に際して実務的に影響力を持つ利益分割法のガイダンスの課題等を研究し、成果を雑誌「租税研究」等に発表することができた。

研究成果の概要(英文)：This research focuses on how to allocate among concerned countries taxing authorities on services provided by IT businesses or holders of valuable intangibles. Recently, the UN Committee of experts on taxation proposed a new article on technical services. It triggered the discussion on whether such pro source-country article is consistent with traditional tax theory like the attribution principle of Permanent Establishments. At the same time, there is appreciation from source countries that it could contribute to the protection of tax base from the challenging MNE's tax avoidance scheme. At first, this research identified the current business environments which require such a new article. Then, by monitoring the developments and the working papers within UN and OECD, it finally studied possible future strategies on service provisions in general. During the research, it conducted interviews of Japanese business. Summary of discussions are published in some Japanese tax journals.

研究分野：租税法

キーワード：租税条約 役務提供所得 課税権配分

1. 研究開始当初の背景

(1) グローバルビジネスの発展に伴い、金額ベースで財貨の取引量を上回るようになってきている役務提供(サービス)取引から生み出される国境を越えた所得の国際課税問題に焦点を当てた研究が不足している。

(2) 国際課税ルールは、従来から財貨取引に焦点を当てて制度設計されており、その結論を役務提供取引にも準用する傾向があったこと、従って、租税条約上も役務提供所得は、事業所得・雇用所得・役員報酬・芸能人所得など各条項に分かれて規定され、それら相互間の整合性が図られているとは言い難いこと、等から解釈の整合性が不足していると認識されてきた。

(3) その結果、OECDモデル条約と国連モデル条約の間で、源泉地国(役務受領国)に認められる上記各種所得の課税権の範囲が異なったり、仮に条約文が同一であっても解釈が異なることによる深刻な二重課税問題も散見される状況にあった。

2. 研究の目的

(1) 本研究では、国際課税の実務上直面している或はこれから直面すると予想される人的役務にかかる紛争を抽出し、その解決に資する解釈の在り方を、まず、役務提供にかかる所得類型の源泉地決定規定の沿革の検証から始めて、それらの根拠のグローバルビジネス実態に照らした妥当性を検討する。

(2) ビジネス実態に関しては、近年の財貨取引に比べた大幅な増加傾向に加えて、役務提供の場合は、財貨ほどにはその稼得のために固定的施設や一定の期間を必要としないという、役務提供取引の特性を斟酌し、条文解釈での対応に限界がある場合は、立法論にも踏み込んで研究を行う。

3. 研究の方法

(1) 本テーマを議論する代表的な国際機構である OECD 租税委員会と国連税の専門家委員会の討議内容を分析し、租税条約の解釈や条文改定に向けた動向もフォローする。なお、前者については税源浸食・利益移転(BEPS)プロジェクトにおける取組、後者については、技術的役務条項導入の取り組みに焦点を当てる。また、両機関の検討に先行して行われることの多い国際租税協会(IFA)での議論への参加や過去の研究実績検討により研究成果を補完する。

(2) これまでの課税理論確立に至る沿革等については、データベースを活用し各国における専門家の先行研究、既往の IFA 等の会議資料により検証を行う。また、具体的な政策選択がビジネスの経営選択に及ぼす影響にも注意する必要があり、節目で我が国多国籍企業へのヒアリング等を行う。

4. 研究成果

(1) 本研究を取り巻く環境は、当初の予測を超えて著しく進展した。それは、一つには、G20 と連携した OECD の BEPS プロジェクトが 2015 年に最終報告を出し、その中で、PE 帰

属所得や移転価格の分野に焦点を当て、現代の電子経済の実態も踏まえた役務提供課税の議論をも展開したことによる。二つ目は、国連において、国連モデル条約に新たに技術的役務条項の新設が決定され、すでに市民権を得ていた「サービス PE」と並ぶ源泉地国課税権拡大策が登場したことである。

このため、研究後半からは、これらの進展状況のリサーチを中心に研究を行うとともに、2017 年まで継続中の BEPS アフターケアプロジェクトのフォロー等を行うため、研究期間の 1 年延長を許可いただいた。

(2) 人的役務に関するソースルール

経済的資源を、物的資源と人的資源に区分した場合、後者を活用した付加価値取引が役務提供であると位置付けられる。役務提供の対価に対する課税権は役務提供地にありとのソースルールは、主要国の国内法制に共通して確認できた。しかし、所得区分別に締約国間に課税権を配分する租税条約では、経済活動の主体として人的資源の成果を提供する経済活動と、当該経済活動の主体に対して、従属的に人的資源の成果を提供する経済活動に区分し、前者については、物的資源の成果提供にかかわる課税原則と同等の配分原則(恒久的施設(PE)の存在を前提とした帰属主義)を、後者については、提供地と費用負担地との間でのバランスを図る配分原則(滞在期間重視主義)を採ってきた。

しかし、近年の IT 技術の進展やグローバル経営における専門的技術の高度化により、短期間で付加価値の高い人的役務が頻りに国境を越えて行われるようになると、上記伝統的配分原則が受領者側の課税権を不当に抑制しているのではないかとの批判が高まる状況にある(国連の会議資料等で確認)。

(3) ソースルールを見直す動き

上記問題を提起した B.J. Arnold 論文の検証により、その理論的根拠の正当性如何を検討した。同論文は、租税条約が扱う人的役務提供関連条項間には、必ずしも一貫性がなく整合性のある改正が必要とされると提起している。これを受けた国連モデル条約の改定を担当する税の専門家委員会では、パッケージとしての検討の必要性を認めながら、当面の課題である技術的役務条項の新設の検討を行い、国連モデルに導入することを決定した。技術的役務は、科学的な技術者の役務のみならず、経営、法務、会計関連の専門的役務も含むものであり、波及効果は大きい。ただし、インドに代表されるアウトソーシング先の多様化現象は、債務者主義が役務提供地主義かのソースルールの選択の重要性を再認識させている。

国連の会議自体には出席できなかったが、同テーマを議題とした IFA での情報収集(国連事務局責任者からのヒアリングを含む)等により、本件の顛末に至る各国ポリシーの対立状況(源泉地課税権の拡大を目指す途上国と、OECD のルールの解釈範囲内に留めようと

する先進国)が確認できた。

また、これらの動きに対し、我が国ビジネスは、「付加価値の創造されるところに課税権を配分する」との原則の下に展開された BEPS プロジェクトにおいて、その大原則に沿う範囲で受け入れるとの姿勢を採りつつも、各論においては、技術的役務に関して二重課税リスクが高まる方向でのルール改正には懸念を有していることが確認された。

(4) BEPS プロジェクトにおける検討状況

1) 行動 (電子経済)に関係した検討

BEPS プロジェクトでは、まず行動 (電子経済への対応)において、IT化の下での所得課税の困難さの指摘及び従来の物理的 PE に依存する課税権配分理論の限界が、共通認識である旨確認された。管轄地と経済活動を連結する新たな NEXUS (結節点)としてオプションの1つとして提起された「重要な経済的プレゼンス」概念は、IT技術も駆使する高度の人的役務ビジネスにも妥当するものであり、今後の検討が期待されている。本研究でも、重要課題の一つと位置付け調査分析を進めることを予定していたが、OECDでの検討が先送りされたこともあり、残念ながら研究途上のままである。

2) 行動7(PE)に関係した検討

OECDでの検討過程に引きずられた感はあるが、研究の主体はむしろ伝統的な物理的 PE 概念の限界の分析と、現行租税条約の枠内での人的役務の特殊性に基づく NEXUS の検証に移行した。行動7においては、一部の多国籍企業による PE 該当回避の動きに対応するルール改訂が検討され、PE に関し代理人と準備的・補助的業務という閾値の修正が行われた。

代理人 PE は前述した人的役務のアウトソーシングと接続するスペクトラムに属する活動とも位置づけられるので、行動7が提起した契約名義など法的枠組に依存した従来の代理人 PE 概念からの解放(本人のための経済的な貢献度による PE 認定)は、実質的には人的役務提供に関する源泉地国課税権を拡充する施策と評価することもできると判断した。

また、準備的・補助的業務の PE 該当性の改定では、近代的な倉庫活用やビッグデータの収集活用などの情報関連活動の源泉地での課税権拡大方向への提言が行われたが、これも、人的役務提供に関する源泉地国課税権拡大施策の一つと位置付けられる。

なお、2017年6月にOECDで約60か国が署名を行った多国間協定の中には本改正が含まれている。ただし、各国の対応には温度差があり(米英は PE 条項の修正には消極的な姿勢を示している)、どの程度拡大するかは予断を許さない状況にある。

3) 行動8~10(移転価格)に関係した検討

この項目の中では、グループ内の役務提供対価の課税が、移転価格税制の適用の観点から検討された。グループ内役務提供は恣意的な所得移転の誘因となる重要な経済取引の

一つであるが、BEPS防止の観点からは対価の正常性を中心に検討されている。ただし、第3者間取引と異なり、役務提供が行われたかどうかの事実は、商業的価値があるかどうかで認定する必要があり、株主活動との接点問題など、源泉地への課税権付与に当たって経済的合理性の検証が必要となる。

この点については、グローバルなサプライチェーン構築が進展する中で、統括機能を持つ中間持株会社の機能が多角化しつつある現状をビジネスからヒアリングし、報告書が提起する簡素な算定方法の必要性などについて検証を行った。

4) BEPS プロジェクトから得られた知見

上記のとおり、BEPS プロジェクトは、あくまでも従来の課税理論の枠内(PE 帰属主義、と独立企業原則を中心)で二重非課税防止の観点から、各種処方箋を提示している。しかし、それらで使用されている分析ツールは、法的契約に基礎を置く伝統的課税理論を離れつつあり、明らかに経済的実質を重視した付加価値ベースでの所得課税論に移行しつつあるように観察された。この変更の主要因は、BEPS 報告書が強調した無形資産取引とともに新しい人的役務取引への対応が背景にあったと判断される。これらについては、最近の学会での研究動向や各国判例に現れる新しい理論で検証可能である。

(5) 国連モデル条約における進展

国連では、従来先進国・途上国間条約中に散見された「技術的役務条項」(我が国条約例では、インド、パキスタン条約等で合意)のモデル条約条文への登載が決定された。これまでは、使用料条項の適用範囲として論じられてきた技術的役務が明確に分離されたことによって、源泉地国の課税権拡大の可能性に更なる公民権が与えられることとなると見込まれる。

ただし、研究者の関心は、技術的役務に対する源泉地国課税権が確認されたとすれば、OECD モデルにおけるサービス PE の格上げ(2008年に5条のコメンタリーにオプションとして登場)とも相まって、OECD モデルにおける自由職業所得条項の再検討の可能性を視野に入れていたが、目下のところそのような検討は国連ベースは別として、OECD では観察されていない。

なお、これらの動向は BEPS の協調(包括的枠組みの拡大で、参加国は100か国を超過)とは異なり、OECD モデルに比べて規範性の低い国連モデル条約にかかわる議論のため、ビジネスの関心はそれほど高くはなっていない。

(6) 研究成果のとりまとめ

BEPS の関連作業が2016~2017年にまで延長したため研究機関を1年延長した。それらは、無形資産関連の課税問題(契約の否認基準や利益分割法のガイダンスなど)であり、役務提供と密接に関連する領域であった。延長により、BEPS での取り組みが役務提供に

関する源泉地課税権拡大の方向に着実に向
っていることが確認できた。

これらの成果については、以下に記載する
通り雑誌等で発表を行っている。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者に
は下線)

[雑誌論文](計 7件)

青山慶二「国連モデル条約に基づく 2012 年
移転価格マニュアルについて」(租税研究 765
号 2013、P.275-296) 査読なし

青山慶二「「国境を越える取引にかかる課税
のあり方(電子商取引にかかる消費課税と無
形資産の移転価格ルールを中心に)」(税研
29-5号 2014、P.52-58) 査読なし

青山慶二「BEPS における移転価格課税問題に
ついて」(租税研究 783号 2015、P.310-333)
査読なし

青山慶二「恒久的施設(PE)認定の人為的回
避への対応」(21世紀政策研究所研究報告書
2015、P.57-71) 査読なし

青山慶二「BEPS 環境下における PE 課税問題」
(租税研究 792号 2015、P.265-294) 査読な
し

青山慶二「US モデル条約の改正」(租税研究
801号 2016、P.424-436) 査読なし

青山慶二「BEPS 報告書執行段階の課題」(租
税研究 804号 2016、P287-311) 査読なし

[学会発表](計 0件)

[図書](計 0件)

[産業財産権]

出願状況(計 0件)

名称:

発明者:

権利者:

種類:

番号:

出願年月日:

国内外の別:

取得状況(計 0件)

名称:

発明者:

権利者:

種類:

番号:

取得年月日:

国内外の別:

[その他]

ホームページ等

該当なし

6. 研究組織

(1)研究代表者 青山慶二(AOYAMA, Keiji)

早稲田大学・大学院会計研究科・特任教授
研究者番号: 50431664

(2)研究分担者 なし
()

研究者番号:

(3)連携研究者 なし
()

研究者番号:

(4)研究協力者 なし
()