

される船舶又は航空機による運送を除く。)をいう。

f)「権限のある当局」とは、次の者をいう。

- (i) (A国については)、
- (ii) (B国については)、

g)「国民」とは、一方の締約国との関連において、次の(i)及び(ii)に掲げる者をいう。

- (i) 当該一方の締約国の国籍又は市民権を有するすべての個人
- (ii) 当該一方の締約国の法令によりその地位を与えられたすべての法人、パートナーシップ及び団体

h)「事業」には、自由職業その他の独立の性格を有する活動を含む。

2. 一方の締約国によるこの条約の適用に際しては、この条約において定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の締約国の法令において当該用語がその適用の時点で有する意義を有するものとする。当該一方の締約国において適用される租税に関する法令における当該用語の意義は、当該一方の締約国の他の法令における当該用語の意義に優先するものとする。

#### 第4条 居住者

1. この条約の適用上、「一方の締約国の居住者」とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者（当該一方の締約国及び当該一方の締約国の地方政府又は地方公共団体を含む。）をいう。ただし、一方の締約国の居住者には、当該一方の締約国内に源泉のある所得又は当該一方の締約国内に存在する財産のみについて当該一方の締約国において租税を課される者を含まない。

2. 1の規定により双方の締約国の居住者に該当する個人については、次のとおりその地位を決定する。

- a) 当該個人は、その使用する恒久的住居が存在する締約国の居住者とみなす。その使用する恒久的住居を双方の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的關係がより密接な締約国（重要な利害関係の中心がある締約国）の居住者とみなす。
- b) その重要な利害関係の中心がある締約国を決定することができない場合又はその使用する恒久的住居をいずれの締約国にも有しない場合には、当該個人は、その有する常用の住居が所在する締約国の居住者とみなす。
- c) その常用の住居を双方の締約国内に有する場合又はこれをいずれの締約国にも有しない場合には、当該個人は、当該個人が国民である締約国の居住者とみなす。
- d) 当該個人が双方の締約国の国民である場合又はいずれの締約国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意により当該事案を解決する。

3. 1の規定により双方の締約国の居住者に該当する者で個人以外のものについては、その者の事業の実質的管理の場所が所在する締約国の居住者とみなす。

#### 第5条 恒久的施設

1. この条約の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所であって企業がそ

の事業の全部又は一部を行っている場所をいう。

2. 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。

- a) 事業の管理の場所
- b) 支店
- c) 事務所
- d) 工場
- e) 作業場
- f) 鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所

3. 建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事については、これらの工事現場又は工事が12箇月を超える期間存続する場合には、恒久的施設を構成するものとする。

4. 1から3までの規定にかかわらず、次のことを行う場合は、「恒久的施設」に当たらないものとする。

- a) 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること。
- b) 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。
- c) 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること。
- d) 企業のために物品若しくは商品を購入し、又は情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
- e) 企業のためにその他の準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
- f) a) から e) までの掲げる活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。ただし、当該一定の場所におけるこのような組合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。

5. 1及び2の規定にかかわらず、企業に代わって行動する者（6の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。）が、一方の締約国内で、当該企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する場合には、当該企業は、その者が当該企業のために行うすべての活動について、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされる。ただし、その者の活動が4に掲げる活動（事業を行う一定の場所で行われたとしても、4の規定により当該一定の場所が恒久的施設とされない活動）のみである場合は、この限りでない。

6. 企業は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて一方の締約国内で事業を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとはされない。

7. 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の締約国内において事業（恒久的施設を通じて行われるものであるか否かを問わない。）を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の恒久的施設とはされない。

## 第5条（恒久的施設の定義）に関するコメントリー

1. 恒久的施設概念は主に、他方の締約国の企業の利得に対して一方の締約国の租税を課する権利を決定するために用いられる。第7条においては、一方の締約国は、他方の締約国の企業が当該一方の締約国にある恒久的施設を通じて事業を行わない限り、当該企業の利得に対して租税を課することはできない。

1.1 2000年に至るまでは、自由職業その他の独立の性格を有する活動からの所得は、別個の条項（すなわち、第14条）において取り扱われていた。当該条項の規定は、事業所得に適用される規定と類似していたものの、当該規定は、恒久的施設概念ではなく、固定的施設概念を用いていた。これは当初、恒久的施設概念は、商業上及び産業上の活動について用いられるべきであると考えられていたからであった。2000年に行われた第14条の削除は、第7条で用いられている恒久的施設概念と第14条で用いられている固定的施設概念の間にも、第7条と第14条のいずれが適用されるかによる利得の算定方法や租税の算定方法の間にも、意図した相違は存しなかった、という事実を反映している。それ故、第14条の削除は、従来固定的施設を構成していたものに対して恒久的施設の定義を適用することができるようになった、ということの意味する。

### 第1項

2. 第1項は、この条約の意味における恒久的施設の本質的性格、すなわち、明確な「所在」、「事業を行う一定の場所」を明らかにする「恒久的施設」という用語の一般的定義を与える。本項は「恒久的施設」という用語を、事業を行う一定の場所であって、ある企業の事業の全部又は一部がそこを通じて行われている場所であると定義する。したがって、この定義は、以下の条件を含んでいる。

- 「事業を行う場所」、すなわち、建物、又は、ある場合には、機械若しくは設備のような施設の存在。
- 事業を行う場所は「一定」でなければならない。すなわち、それはある程度恒久的な個別の場所に設けられなければならない。
- この事業を行う一定の場所を通じて企業の事業が行われること。これは、通常、さまざまな形で企業に従属している者（個人）が、その一定の場所が存在する国でその企業の事業を行うことを意味する。

3. 一般的定義においては、過去においてしばしばある程度重視されることのあった恒久的施設の他の性格、すなわち、その施設は生産的性格を有しなければならないこと（す

なわち、企業の利得に貢献しなければならないこと）についても言及すべきであることが議論されたかも知れない。現在の定義では、このような流れは採られていない。健全な事業組織の枠組みでは、各部門が全体の生産性に貢献すると考えることは確かに自明であろう。もちろん、すべての場合に、組織全体というより広範な文脈において特定の施設が「生産的性格」を有するというを理由として、当該施設は、特定の領域における租税の目的上、利得が適切に帰属される恒久的施設である、ということにはならない（第4項に関するコメントリー参照）。

4. 「事業を行う場所」という用語は、企業の事業を行うために使われる一切の建物、設備又は装置（それらがもっぱらその目的のために使われるか否かを問わない）を含む。事業を行う場所は、企業の事業を行うために利用され又は要求される建物がなく、単に、企業の自由になる一定の広さの場所を有するに過ぎない場合にも存在し得る。建物、設備又は装置が企業によって所有され、賃貸され又はその他の方法で自由になるのかは重要ではない。それ故に、事業を行う場所は、市場の中の一隅や（関税対象物品の保管のための）保税地域の恒久的に使用される特定の場所であるかも知れない。また、事業を行う場所は、他の企業の事業施設の中にも存在し得る。これは例えば、外国企業が、他の企業の所有する建物又はその一部分を常に利用しているときにいえる。

4.1 上述の通り、ある企業が、事業活動に用いるための、自身の自由になる一定の広さの場所を有するという単なる事実、事業を行う一定の場所となるのに充分である。それ故、当該場所を使用する形式的な法的権利は要求されていない。したがって、例えば、ある企業が、その事業を行う場所を不法占拠していた場合にも、恒久的施設は存在し得る。

4.2 特定の場所を使用する形式的な法的権利は、当該場所が恒久的施設を構成するためには要求されていないとはいえ、ある企業が特定の場所に単に存在することは、当該場所が当該企業の自由であることは必ずしも意味しない。これらの原則は、ある企業の代表者が他の企業の建物に存在するという例によって例証される。第一の例は、受注を目的に常連客を定期的に訪問し、事務所の購買担当者に面会する販売員の例である。この事例では、顧客の建物は当該販売員が勤務する企業の自由ではなく、それ故、当該企業が事業を行う一定の場所ではない（もっとも、状況によっては、恒久的施設が存在するとみなすための第5項を適用することができよう）。

4.3 第二の例は、ある法人と締結した契約に定める義務を履行しているか否かを確認するために、長期間に亘って他の法人（例えば、新しく買収した子会社）の本部事務所の使用を認められているある法人の使用人の例である。この例では、当該使用人は、当該法人の事業と関連を有する活動を行っており、他の法人の本部に存する当該使用人の自由となる事務所は、その雇用者の恒久的施設を構成する。ただし、そのためには、当該事務所は、「事業を行う一定の場所」を構成するために充分な期間（第6パラグラフ乃至第6.3パラグラフ参照）当該使用人の自由であり、かつ、そこで行われる活動が本条第4項に定める活動を超えるものである、ということが充足されなければならない。

4.4 第三の例は、何年にも亘り毎日、顧客の倉庫で、当該顧客が購入した物品の引渡しのために運搬船渠を使用する道路運送企業の例である。この例では、運搬船渠での当該道路運送企業の存在は限られたものであるが故に、当該企業は、当該場所が自身の恒久的施設を構成するほど自己の自由である、と考えることはできないであろう。

4.5 第四の例は、上得意客の事務所用大規模建物において2年間に亘り週3日を費やすという塗装業者の例である。この例においては、当該塗装業者がその事業の最も重要な機能（つまり、塗装作業）を遂行している当該事務所用建物に存在するということが、当該塗装業者の恒久的施設を構成する。

4.6 「を通じて」という文言には、事業活動がその目的のために企業の自由となる特定の場所で行われている一切の状況に適用するために、広範な意義が与えられなければならない。したがって、例えば、道路舗装に従事している企業は、この活動が行われる場所「を通じて」その事業を行っていると考えられるであろう。

5. この定義に従えば、事業を行う場所は「一定」のものでなければならない。したがって、通常、事業を行う場所と具体的な地理的位置との間には、繋がりがなければならない。一方の締約国の企業が他方の締約国でどのくらいの期間事業を行うかは、当該事業が個別の場所で行われない場合には、重要ではない。しかし、これは、事業を行う場所を構成する設備が、その立地の土地に実際に固定されていなければならないことを意味するものではない。設備が特定の場所に留まれば充分である（ただし、後述の第20パラグラフ参照）。

5.1 ある企業によって行われている事業活動の性質が、これらの活動がしばしば隣接地へ移動するものである場合、単一の「事業を行う場所」が存在するか否かを決定する際に困難が生じよう（事業を行う二以上の場所が占有され、第5条のその他の要件が充足されている場合には、当該企業は、二つの恒久的施設を有することはいうまでもない）。後述の第18パラグラフ及び第20パラグラフで認識されているように、事業の性質に照らして、活動が移動する特定の場所的範囲が当該事業について商業的にも地理的にもまとまったものであるとされる場合には、事業を行う単一の場所が存在すると考えられるのが一般的である。

5.2 この原則は、例を挙げて説明することができる。ある炭坑は、採掘事業に関する限り単一の地理的、商業的単位を構成するため、大規模な炭坑においてある場所から他の場所へと事業活動が移動することがあるとしても、炭坑自体が事業を行う単一の場所を構成するのは明らかである。同様に、コンサルタント事務所が異なった事務所を定期的に賃借する「ホテル内賃借事務所」は、当該コンサルタント事務所の事業の単一の場所として考えることができる。何故なら、この場合には、当該コンサルタント事務所にとって、建物が地理的には完結物を、ホテルは単一の場所を構成するからである。同じ理由によって、

業者がその屋台をさまざまな場所で設ける歩行者天国として用いられる歩道、青空市場、見本市会場も、当該業者にとっては事業を行う単一の場所である。

5.3 これに対して、商業的なまとまりがなければ、活動が地理的に限られた範囲において行われるという事実によっても当該範囲が事業を行う単一の場所であるということにはならない。例えば、塗装業者が事務所用大規模建物の多数の別個の顧客との間での一連の個別の契約において継続的に作業を行うが故に、建物を塗装する単一の計画が存在するとはいえない場合には、当該作業のためには当該建物は事業を行う単一の場所であるとすることはできない。しかし、単一の契約の下で、単一の顧客のために建物全体で作業を行う塗装業者というそれとは異なる事例においては、当該塗装業者にとっては、これは単一の計画であり、当該建物は全体として、当該作業のための事業を行う単一の場所として、また商業的にも地理的にもまとまったものであると考えることができる。

5.4 これとは逆に、全体として商業的に統一されているまとまりを構成する単一の計画の一部として活動が行われる場所は、事業を行う単一の場所として考えるのに必要な地理的統一性を欠いているかも知れない。例えば、あるコンサルタントが、銀行員を訓練するために単一の計画に従って別個の場所に所在するいくつかの支店で活動しているとする。これらの支店はそれぞれ別個に検討されるべきである。しかし、当該コンサルタントが、同一の支店の所在地内においてある事務所から他の事務所へ移動した場合には、当該コンサルタントは、同一の事業を行う場所に止まっていると考えられるべきである。一つの支店は、当該コンサルタントがさまざまな場所にある支店の間を移動する場合には欠けている地理的統一性を有している。

5.5 恒久的施設は、関連する事業を行う場所が一方の締約国の領域内に存在する場合にのみ、当該一方の締約国に存在するものと考えてよいということは、明らかである。対地静止軌道上の人工衛星が、当該衛星の運行者にとっての恒久的施設を構成するか否かという問題は、一部は、ある国の領域が宇宙空間のどこまで及んでいるのかに関わっている。適用可能な国際法の準則の下、これらの衛星の位置は一方の締約国の領域の一部を構成し得るが故に、その場所に恒久的施設が存在すると考え得るということに加盟国は賛同しないであろう。また、衛星の発する信号を受信し得る特定の地域（当該衛星の「フット・プリント」）は、当該衛星の運行者の自由になるとは考えられず、当該地域を、当該衛星の運行者の事業を行う場所とすることはできない。

6. 事業を行う場所は一定でなければならないので、恒久的施設は、事業を行う場所がある程度の恒久性を有する場合、すなわち、単に一時的な性質のものでない場合にのみ存在するとみなされることができるといことになる。しかし、事業を行う場所は、実際、ごく短期間のみ存在する場合でさえも、恒久的施設となる。何故なら、事業の性質が、当該短期間のみ行われるというものであるからである。これが妥当するか否かを決めることは、しばしば困難である。加盟国が従う慣行が、期間の要件に関する限り一貫してこなかったのに対し、経験は、ある事業がある国において6箇月未満しか維持されていない事業

の場所を通じて行われた場合には、恒久的施設は存在するとは通常考えられてこなかったということを示してきた（逆にいえば、慣行は、事業の場所が6箇月以上維持されている場合には、恒久的施設が存在すると考えられた多くの事例が存することを示している）。一つの例外は、活動が反復的な性質を有する場合で、そのような場合には、当該場所が使用される期間のそれぞれは、当該場所が使用される期間の数と組み合わせて考慮される必要がある（それは何年にも亘って使用されることがあり得る）。いま一つの例外は、複数の活動が、もっぱら当該国において行われる事業を構成するというものである。このような状況においては、当該事業はその性質のために短期間しか存続しないが、もっぱら当該国において行われるため、当該国との結びつきはより強い。執行の容易さのために、各国は、短期間しか存在しない事業の特定の場所が恒久的施設を構成するか否かについての意見の相違を取り上げる際に、これらの慣行を考慮したいと思うであろう。

6.1 第11パラグラフ及び第19パラグラフで述べるように、活動の一時的中断によっても恒久的施設が存在しなくなるということにはならない。同様に、第6パラグラフで述べたように、ある特定の事業を行う場所が極めて短期間の間だけ使用されるが、そのような使用の仕方は長年に亘って継続しているとすると、事業を行う場所は、純粋に一時的な性質のものであるとは考えられるべきではない。

6.2 また、ある事業を行う場所が、当該場所が個々の事業それぞれによって純粋に一時的な目的を超えて使用されてきたと考えられることを避けようとして、同一又は関連する者によって行われる多数の類似の事業によって極めて短期間の間使用される事例があり得る。第3項に定める12箇月の期間を濫用しようとする取極についての第18パラグラフでの見解は、このような事例についても等しく適用されることになる。

6.3 ある事業を行う場所が、当初は恒久的施設を構成しない程度の短期間使用される予定であったが、現実には、一時的なものとは考えることができないほどの期間維持されている場合には、それは、事業を行う一定の場所となり、したがって、遡及して、恒久的施設を構成する。事業を行う場所は、特殊な状況（例えば、納税者の死亡や投資の失敗）の結果として予定よりも早く清算された場合には、現実には極めて短期間の間しか存在しないとしても、その開始の時点から恒久的施設を構成することもある。

7. ある事業を行う場所が恒久的施設となるためには、それを使用する企業が、全部又は一部の事業をそれを通じて行わなければならない。上述の第3パラグラフにおいて言及したように、当該活動は生産的性格を有する必要はない。さらに、当該活動は、活動が中断しないという意味において恒久的なものである必要はないが、当該活動は規則的に行われなければならない。

8. 施設や産業上、商業上若しくは学術上の設備（ICS設備）又は建物のような有形資産、あるいは、特許権、生産手続その他の類似の財産のような無形資産が、一方の締約国の企業が他方の国に保有する事業を行う一定の場所を通じて第三者に賃貸又はリースさ

れる場合には、この活動は、一般に、その事業を行う場所を恒久的施設とする。財産が、事業を行う一定の場所を通じて利用される場合にも、同じことが妥当する。一方の国の企業が他方の国に事業を行う一定の場所を保有せずに、他方の国の企業に、施設、ICS設備、建物又は無形資産を賃貸又はリースする場合には、そのようなリースされた設備、ICS設備、建物又は無形資産は、当該契約がICS設備等の単なるリースに限定される場合には、それ自体では、貸主の恒久的施設を構成しない。このことは、例えば、当該貸主が据付けの後に当該設備の操作のために人員を派遣するときにおいても、当該人員の責任が賃借人の指示、責任及び管理の下で単にICS設備の操作又は維持に限定される場合には、妥当する。当該人員が、例えば、当該施設を利用した作業についての意思決定に参加するというより広い責任を負ったり、貸主の責任と管理の下で当該設備の操作、運用、検査及び維持を行ったりする場合には、貸主の活動は単なるICS設備のリースを超えて、事業としての活動を構成する。このような場合には、恒久性の規程が充足される場合には、恒久的施設が存在するとみなされることになる。そのような活動が、第3パラグラフにおいて述べた活動と関連し又は性質的に類似のものである場合には、12箇月の期間制限が適用される。その他の場合は、その状況に従って決定されなければならない。

9. コンテナのリースは、産業上又は商業上の設備のリースの一つの具体例で、固有の側面を有する。コンテナのリースに関与する企業が一つの国に恒久的施設を有するものとして考えられるべき状況を決定するという問題は、「コンテナ・リースから生ずる所得に対する課税」と題された報告書でより十分に議論されている。

9.1 企業が事業を行うある場所を通じてその事業の全部又は一部を行っていると考えることができない一つの例は、一方の締約国の電気通信事業者で、自社の利用者が外国の事業者の電気通信ネットワークに接続するのを許可するために、当該外国の事業者と「ローミング」契約を締結する事業者の例である。かかる契約のもとでは、利用者のうち、自己が利用契約を結んでいるネットワークの地理的範囲外にいる者は、外国のネットワークを利用することで、音声通話、データ送受信又はその他のサービスへのアクセスを自動的に行うことができる。当該外国のネットワーク事業者は、その後、利用料金を、当該利用者が利用契約を結んでいるネットワーク事業者に請求する。典型的なローミング契約においては、利用契約を結んでいる事業者は、単に通話を外国事業者のネットワークに転送するだけであって、自ら当該ネットワークを運営したり、当該ネットワークに物理的にアクセスすることはない。これらの理由により、外国のネットワークが所在する場所は、利用契約を結んでいるネットワーク事業者の自由になると考えることはできず、それ故、当該事業者の恒久的施設を構成することはできない。

10. ある企業の事業は、企業家又は企業と有給の雇用関係にある者（職員）によって主に行われる。この職員には、使用人その他当該企業から指示を受ける者（例えば、従業員代理人）が含まれる。第三者との関係における当該職員の権限は、無関係である。従業員代理

<sup>1</sup> O E C Dモデル租税条約完全版第2巻R(3) - 1頁に再録。

人が、事業を行う一定の場所で働く場合に、契約を締結する権限を与えられているか否かによって差異はない（後述の第35パラグラフ参照）。しかし、当該企業の事業が主に自動設備を通じて行われており、当該職員の活動が当該設備の設置、操作、管理及び維持に限定されている場合においても、恒久的施設が存在することもある。一方の国の企業によって他方の国に設置されるゲーム機、自動販売機その他類似のものが恒久的施設を構成するか否かは、当該企業がこのような機械の初期設置とは別に事業活動を行うか否かによる。当該企業が単に機械を設置し、他の企業にその機械をリースする場合には、恒久的施設は存在しない。しかしながら、機械を設置した企業が自己の計算でそれらを操作し、かつ、維持する場合には、恒久的施設が存在することになる。このことは、当該機械が、当該企業に従属する代理人によって操作され、維持される場合にも適用される。

11. 恒久的施設は、ある企業が事業を行う一定の場所を通じてその事業に着手すると同時に存在する。当該企業が、ある事業を行う場所で、当該事業を行う場所が恒久的に従事すべき活動の準備を整えれば、このことは妥当する。当該企業によって当該事業を行う一定の場所自体の準備が行われる期間は、この活動が、当該事業を行う場所が恒久的に従事すべき活動とは実質的に異なる場合には、算入されるべきではない。恒久的施設は、当該事業を行う一定の場所の処分やそれを通じて行われる活動の中止、つまり当該恒久的施設の従来の活動と関連する一切の行為と措置が終了（現在の事業取引、施設の維持修繕が終了）した時点で、消滅する。しかし、操業の一時停止は終了として考えることはできない。事業を行う一定の場所が他の企業にリースされている場合には、当該場所は貸主の活動ではなく当該企業の活動だけを支えるに過ぎないのが通常である。つまり、一般的には、貸主が当該事業を行う一定の場所を通じて自己の事業活動の遂行を継続しない限り、貸主の恒久的施設は消滅する。

## 第2項

12. 本項は、それぞれが恒久的施設を構成すると一見したところ見られる例の、網羅的ではないが、一覧表を含んでいる。これらの例は第1項における一般的定義の背景として考えられるべきものである。このような事業を行う場所が第1項の要件を充足する場合にのみ恒久的施設を構成するように、一覧表に掲載された「管理の場所」、「支店」、「事務所」等の用語を両締約国が解釈することが想定されている。

13. 「管理の場所」という用語は、必ずしも「事務所」であるとは限らないために、別個に言及されている。しかし、両締約国の法令が「事務所」とは異なったものとしての「管理の場所」という概念を含んでいない場合には、その二国間条約においては後者に言及する必要はないであろう。

14. f) は、鉱山、石油や天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所が恒久的施設であることを規定する。「その他天然資源を採取する場所」という用語は広く解釈されるべきである。例えば、陸上にあるか否かを問わず、炭化水素の採掘場所を含む。

15. f) は、天然資源の採取に言及するものの、陸上にあるか否かにかかわらず、当該資源の探査には言及していない。したがって、そのような活動から生ずる所得が事業所得であると考えられる場合はいつでも、これらの活動が恒久的施設を通じて行われているか否かの問題は第1項によって規律されている。しかし、課税権の帰属と探査活動から生ずる所得の性質決定という基本的問題について共通の見解に到達することは不可能であったために、両締約国は、具体的規定の挿入を合意することができる。例えば、両国は、一方締約国の企業は、他方の締約国内の場所又は地域での天然資源の探査活動について、以下のようにみなされるとすることに合意することができる。

- a) 当該他方の国には恒久的施設を有さない。
- b) 当該他方の国で恒久的施設を通じて当該活動を行う。又は、
- c) 当該活動が特定の期間を超えて継続する場合に、当該他方の国で恒久的施設を通じて当該活動を行う。

両締約国は、さらに、当該活動からの所得を他の準則に服せしめることに合意することができる。

## 第3項

16. 本項は、建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事は、12箇月を超える期間存続する場合に限り、恒久的施設とすることを明文により規定する。これらの項目のうちこの条件を満たさない項目は、たとえ建設活動に伴った据付け（例えば、第2項の意味における事務所又は作業場）がその項目の範囲内にあったとしても、それ自体では恒久的施設とはされない。しかしながら、当該事務所又は作業場が数多くの建設工事のために使用され、そこで行われる活動が第4項で言及されている活動の範囲を超えている場合には、本条のその他の条件が満足されているのであれば、たとえ工事に12箇月を超える期間存続する建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事が含まれない場合であっても、それは恒久的施設と考えられる。この場合、作業場又は事務所の状況は、これらの現場又は工事の状況とは異なるであろうから、恒久的施設とはならず、当該事務所又は作業場を通じて使用された資産及び引き受けられた危険を考慮に入れることにより当該事務所又は作業場を通じて遂行された機能に帰属させるのが適切な利得のみが当該恒久的施設に帰せられることを確実にすることが重要であろう。これには、さまざまな建設工事現場に関連して遂行された機能を当該事務所に割り当てるのが適切な限りにおいて、当該機能に帰属する利得が含まれる。

17. 「建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事」という用語は、建物の建設のみならず、道路、橋又は運河の建設並びに建物、道路、橋又は運河の修繕（単なる維持又は改裝を超えるものを含む）、パイプラインの敷設並びに掘削及び浚渫も含む。加えて、「据付けの工事」は建設工事に関連を有する据付けに限定されない。また「据付けの工事」という用語には、既存の建物内又は屋外における複合機のような新しい設備の据付けが含まれる。建物建設の現場での工事計画及び監督に関しては、第3項で対象とされている。当該

結果を明文により規定するように同項の文言の修正を望む国は、その二国間条約において自由に修正することができる。

18. 12箇月基準は、個別の現場又は工事のそれぞれに適用される。当該現場又は工事の存続期間を判断する際には、当該現場又は工事とはまったく関係がない他の現場又は工事に関して請負企業によって従前に費やされた期間を考慮すべきではない。建築工事現場は、たとえそれがいくつかの契約に基づくものであっても、全体として商業的及び地理的に一つのまとまりである場合には、一つの単位として観察されるべきである。この条件に従って、建築工事現場は、たとえ注文が複数の者によって行われたとしても（例えば、連続住宅）、一つの単位を構成する。12箇月基準は次のような濫用を生ぜしめてきた。例えば、企業（主に、大陸棚で作業する又は大陸棚の探査及び開発に関連する活動に従事する請負企業又は下請企業）が、その契約を、それぞれが12箇月を超えない期間となるよういくつかの部分に分割し、同一グループによって所有される別の法人に割り当てることが、しばしば見られた。このような濫用が、その状況によっては、立法上の又は判例法上の租税回避防止原則の適用対象となるという事実とは別に、この問題にかかわる国は、二国間交渉の枠組みで解決策を採用することができる。

19. 現場は、請負企業が、建設が行われるべき国で（いかなる準備的作業も含む）その作業（例えば、建設のための設計事務所の設置）を始める日から存在する。一般にそれは、その作業が完結し、又は恒久的に放棄されるまで存在し続ける。現場は、作業が一時的に休止するときにおいても、消滅したとされるべきではない。季節的その他の一時的中断は、現場の存続期間の算定の際に含められるべきである。季節的中断は、悪天候による中断を含む。一時的中断は、例えば、原材料の不足及び労働の困難により起こり得る。したがって、例えば、請負企業が5月1日に道路で作業をはじめ、悪天候や原材料不足のために11月1日に中断したものの、翌年2月1日に作業を再開し、6月1日に道路が完成した場合には、当該建設工事は恒久的施設とされるべきである。何故なら、最初に作業を開始した日（5月1日）から最終的に終了した日（翌年の6月1日）までの間に13箇月が経過しているからである。工事全体の実行を引き受けた企業（総合建設請負業者）が当該工事の一部を他の企業（下請企業）に下請させる場合には、建築工事現場で作業する当該下請企業が費やす期間は、当該建築工事で当該総合建設請負業者が費やす期間であるとされなければならない。当該下請企業自体も、当該現場での活動が12箇月を超える期間存続する場合には、当該現場に恒久的施設を有する。

19.1 課税上トランスパレントなパートナーシップについては、当該パートナーシップ自体の活動について、当該パートナーシップの段階で12箇月基準が適用される。パートナー及びパートナーシップの使用人によって現場で費やされた期間が12箇月を超える場合には、当該パートナーシップが遂行する企業は、恒久的施設を有すると考えられる。したがって、各パートナーは、パートナーシップが取得する当該パートナーの事業所得に対する持分の課税に関し、当該現場において当該パートナー自身が費やした期間とは無関係に、恒久的施設を有すると考えられる。

20. 請負企業の活動が、工事の進行に従って、連続的に又は少なくともある程度の時間的間隔をおいて移転しなければならない、というのが建設又は据付けの工事の性質そのものである。これは、例えば、道路や運河が建設され、水路が浚渫され又はパイプラインが敷設される場合に妥当する。同様に、沖合の海底油田掘削場のような実質的な構築物の部品が、一国のさまざまな場所で組み立てられ、最終組立のために当該国内の他の場所に移動される場合には、これは単一の工事の一部を構成する。このような場合には、当該作業の施工がある一つの特定の場所では12箇月間存在していないという事実は重要ではない。それぞれの特定の場所で行われた活動は単一の工事の一部分であり、全体として12箇月以上存続する場合には、当該工事は恒久的施設として観察されなければならない。

#### 第4項

21. 本項は、たとえその活動が事業を行う一定の場所を通じて行われる場合であっても、第1項に規定されている一般の定義に対する例外として取り扱われ、恒久的施設とはされない数多くの事業活動を規定している。これらの活動の共通の特徴は、一般に、準備的又は補助的な活動であることである。これは、e)で定められる例外として明文によって定められている。e)は、実際には、第1項に規定している定義の適用範囲に対する一般的な制限である。さらに、f)は、事業を行う同一の一定の場所における、a)乃至e)に掲げる活動を組み合わせた活動が、恒久的施設とはみなされないことを規定している（ただし、当該一定の場所におけるこのような組合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る）。したがって、第4項の規定は、一方の国の企業が、純粹に準備的又は補助的な性格の活動を他方の国で行う場合には、当該他方の国で租税を課されることがないように企図されているのである。

22. a)は、企業が自己の物品又は商品の保管、展示又は引渡しのために、施設の使用権を得る場合にのみ関係する。b)は、商品自体の在庫に関係し、そのような在庫それ自体が、その保管、展示又は引渡しのために保有される場合には、恒久的施設としては取り扱われないことを規定している。c)は、ある企業に属する物品又は商品の在庫が、当該企業に代わって又は当該企業の利益のために、いま一つ別の企業によって加工されるケースを扱っている。d)における情報収集への言及は、新聞社の本社の多くの「触手」の一つとして活動する以外の目的を有しない支局の事例を含むことを意図している。そのような支局を除外することは、「単なる購入」の概念を拡大することに過ぎない。

23. e)は、準備的又は補助的な性質を有する活動だけを企業が行う事業を行う一定の場所は恒久的施設であるとはみなされない、と規定している。e)の文言は、例外的包括的一覧の作成を不要としている。さらに、e)は、第1項に定める一般の定義に対するより一般的な例外を定め、第1項とあわせて理解しようとするれば、何が恒久的施設を構成するのかを決定するより選択的な基準を規定しているのである。それはかなりの程度、その定義を限定し、そのかなり広範な射程距離から事業を行う一定の場所を通じて行われるも

の恒久的施設として扱われるべきではない数多くの事業組織を除外している。このような事業を行う場所は当該企業の生産性に貢献するのをもっともだと考えられているが、それが遂行する役務は現実の利得の実現とはかなり距離があるので、問題となる事業を行う一定の場所に利得を配分することは困難である、と認識されている。その例には、単なる広告や情報の提供、科学的調査、特許権やノウ・ハウ契約の提供を目的とした事業を行う一定の場所等がある。ただし、それらの活動が準備的又は補助的な性格を有する場合に限る。

24. 準備的又は補助的な性格を有する活動とそのような性格を有しない活動とを区別することは、しばしば困難である。決定的な規準は、事業を行う一定の場所での活動が本来、企業の全体としての活動の本質的かつ重要な部分を形成するか否かである。個別の事案はそれぞれ、それ自体の事情に基づき検証されることになるであろう。いずれにしても、その一般的な目的が当該企業全体の一般的な目的と同一であるような事業を行う一定の場所は、準備的又は補助的な活動を行うわけではない。例えば、特許権やノウ・ハウの提供が企業の目的である場合には、そのような活動を行う当該企業の事業を行う一定の場所は、e)の特典を得ることはできない。企業又は企業若しくは企業グループの一部のみを管理する機能を有する事業を行う一定の場所は、準備的又は補助的な活動を行うものと観察されることはできない。何故なら、そのような管理活動はこの水準を超えているからである。国際部門を有する企業が、その子会社、恒久的施設、代理人又は実施権者を有する国にいわゆる「管理事務所」を設立する場合には、当該事務所がその関係地域内に所在する当該企業のすべての部門のために管理調整機能を有するとすれば、通常、恒久的施設が存在するとされるであろう。何故なら、当該管理事務所は第2項の意味において事務所とされるからである。巨大な国際企業が一切の管理機能をその地域管理事務所に付託した結果、当該企業の本店の機能が一般的な監督に限定されることとなる場合(いわゆる多極企業)には、当該地域管理事務所自体も第2項a)の意味における「管理の場所」とされなければならない。企業を管理するという機能は、たとえそれが企業運営の一部だけを扱う場合であっても、当該企業の事業活動の本質的部分を構成し、それ故、第4項e)の意味における準備的又は補助的な性格を有する活動とされることは決してあり得ないのである。

25. 企業が、その顧客に供給した機械の補修部品を当該顧客に供給し、それに加えて当該機械の維持又は修理のために、事業を行う一定の場所を維持している場合においても、恒久的施設が存在し得る。何故なら、これは第4項a)で述べられている単なる引渡しを超えているからである。これらの販売後組織は、その顧客に関して当該企業の役務の本質的かつ重要な部分を遂行しているために、それらの活動は単なる補助的なものではない。e)は、事業を行う一定の場所の活動が準備的又は補助的なものに限定される場合にのみ適用される。このことは、例えば、事業を行う一定の場所が情報を提供するだけでなく、個々の顧客の目的のために特に開発された計画等を提供するような場合には、妥当しない。研究施設がそれ自体製造にかかわる場合にも妥当しない。

26. さらに、e)は、事業を行う一定の場所の活動が当該企業のために行われるもので

なければならないことを明らかにしている。当該企業に対してだけでなく、例えば、当該一定の場所を所有する法人が属するグループのその他の法人に対してのように、その他の企業に対しても直接役務を提供する事業を行う一定の場所は、e)の射程外であろう。

26.1 いま一つの例は、ある国の領域を横断するケーブルやパイプラインのような施設の例である。それらの施設が第6条第2項の下で不動産を構成する場合には他の企業がそれらの施設を利用することからそのような施設の所有者又は操業者が得る所得は第6条の対象とされているという事実とは別に、それらに対して第4項が適用されるか否かについて問題が生ずる。これらの施設が他の企業に属する財産を運送するために利用されている場合には、当該施設を利用する企業に属する物品又は商品の引渡しに限定されているa)は、これらの施設の所有者又は操業者に関しては適用されない。e)はまた、当該ケーブル又はパイプラインは当該企業のためだけに用いられているのではなく、かつ、当該企業の事業の性質を前提とするとその利用は準備的又は補助的性質のものではないが故に、当該企業に関しても適用されない。もっとも、ある企業がその財産を運送するためだけにある国の領域を横断するケーブル又はパイプラインを所有しかつ操業し、さらに当該運送が当該企業の事業に付随的なものである場合には、状況は異なる(石油精製事業を行い、もっぱら自己の石油を他国に所在する自己の精製所に運送するために、ある国の領域を横断するパイプラインを所有し、操業する企業の場合)。このような場合には、a)が適用されることになろう。さらにいま一つの問題は、ケーブルやパイプラインが、当該ケーブルやパイプラインの操業者の顧客(すなわち、自己のデータ、電力又は財産が、ある場所から他の場所へ伝送又は輸送される企業)にとっても同様に恒久的施設を構成し得るか否か、というものである。この場合、当該企業は、単に当該ケーブルやパイプラインの操業者が提供する伝送や輸送の役務を受けているに過ぎず、当該ケーブルやパイプラインが当該企業の自由になっているわけではない。その結果、当該ケーブルやパイプラインを、当該企業の恒久的施設であると考えすることはできない。

27. 上述の第21パラグラフにおいてすでに述べたように、第4項は、準備的又は補助的な性格を有する活動を遂行する事業を行う一定の場所に関して、第1項の一般の定義に対する例外を規定しようとするものである。それ故に、第4項f)に従えば、ある事業を行う一定の場所が、第4項a)乃至e)に掲げる活動を組み合わせるという事実自体は、恒久的施設が存在することを意味しない。当該事業を行う一定の場所の組み合わせられた活動が単に準備的又は補助的なものである限り、恒久的施設は存在しないとみなされるべきである。このような組み合わせは硬直的に観察されるべきではなく、具体的状況に照らして検討されるべきである。「準備的又は補助的な性格」の規準は、e)の同じ規準におけるのと同じ方法で解釈されるべきである(上述の第24パラグラフ及び第25パラグラフ参照)。a)乃至e)に掲げる項目の組み合わせを、その組み合わせが準備的又は補助的な性格の規準を充たすか否かにかかわらず認めたいと望む国は、f)のただし書きを削除することによって、そうすることは自由である。

27.1 f)は、企業が、a)乃至e)の意味における事業を行う一定の場所をいくつか保



有する（それらが、地域的及び組織的に互いに独立している場合に限る）場合には、重要ではない。何故なら、そのような場合には、それぞれの事業を行う場所は、恒久的施設が存在するか否かという問題を決定する際には、別個に切り離して観察されなければならないからである。事業を行う場所は、ある場所で物品を受領しかつ貯蔵しつつも、いま一つの場所を通じてこれらの物品を配送するといったように、一方の締約国においてそれらが個別に補助的な機能を遂行する場合には「組織として別個」のものではない。ある企業は、一つにまとまって運営されている事業をいくつかの小さな運営単位に分断することで、そのそれぞれが単に準備的又は補助的活動を行っているとは主張することはできない。

28. 第4項でいう事業を行う一定の場所は、それらの活動が、事業を行う一定の場所が恒久的施設ではないとするための前提たる機能に限定される限り、恒久的施設とはみなされ得ない。これは、事業を創業し実行するために必要な契約が、事業を行う場所自体の責任によって当該事業を行う一定の場所によって締結されるような場合においてさえ妥当する。第4項の意味における事業を行う場所の使用人でそのような契約を締結する権限を与えられた者は、第5項の意味における代理人として観察されるべきではない。例えば、ある研究所において、その管理者が当該研究所の維持のために必要な契約を締結する権限を与えられ、この権限を当該研究所の機能の枠組みにおいて行使する例がまさにこれに当たる。しかし、第4項に列挙される機能のいずれかを行使する事業を行う一定の場所が、それが属する企業のためだけでなく、他の企業のためにもそのような権限を行使する場合には、恒久的施設が存在する。例えば、企業が保有する広告代理店が、他の企業のための広告活動にも従事しようとする場合には、それはその保有する企業の恒久的施設とされるだろう。

29. 第4項における事業を行う一定の場所が恒久的施設ではないとみなされる場合、この例外は、そのような据付けについての当該企業の活動の終了の時点で行われる当該事業を行う場所の事業用資産の一部を成す動産の処分に対しても同様に適用される（上述の第11パラグラフ及び第13条第2項参照）。例えば、物品の展示は、a) 及びb) において除外されているため、貿易展や展示会の終了の時点に行われる商品の売買はこの例外の対象とされる。この例外は、現実にはそのような貿易展や展示会で展示されなかった商品の売買に対しては適用されないことはいうまでもない。

30. 例外とされる活動（第4項）及びその他の活動の双方のために使用される事業を行う一定の場所は、単一の恒久的施設とされ、双方の活動形態に関して課税の対象とされることになろう。これは、例えば、物品の引渡しのために保有されている店舗が販売にも携わる場合に妥当する。

#### 第5項

31. たとえ企業がある国に、第1項及び第2項の意味における事業を行う一定の場所を有していないとしても、ある条件に基づきその企業のために活動する者がいる場合には、

当該企業は当該国に恒久的施設を有するものとして取り扱われるべきである、ということは一様に認められた原則である。この規定は、当該国にそのような事例において租税を課する権利を与えようとするものである。そこで、第5項は、企業が、当該企業自体のために活動する者の活動に関し、恒久的施設を有するとみなされる条件を規定している。本項は、その者の除外される活動を拡大することを別として、その本質を変えることなく、1963年条約草案の対応規定の意図を明確にするために、1977年モデル条約であらためて起草されたものである。

32. その活動が当該企業のための恒久的施設を創出することとなる者は、いわゆる従属代理人、すなわち、使用人であるか否かにかかわらず、第6項にいう独立代理人ではない者である。当該者は、個人又は法人のいずれでも構わず、当該企業のために当該者が活動している国に居住している必要も、事業を行う場所を有する必要もない。いかなる従属者であれ、そのような従属的者の保有が企業の恒久的施設に結びつくことと規定することは、国際経済関係の利益にはならなかったであろう。そのような取扱いは、その権限の範囲又はその活動の性質の観点から、関係国での事業活動に企業をある程度関与させる者に限定されるべきである。したがって、第5項は、契約を締結する権限を有する者のみがそれらを保有する企業の恒久的施設となり得るということに基づくものである。そのような場合には、当該者は、関係国での事業活動への当該企業の参加を拘束するのに十分な権限を有する。この文脈における「恒久的施設」の使用は、もちろん、当該者がこの権限を、単に個別の事例においてではなく反復して利用する、ということを前提としているのである。

32.1 また、「当該企業の名において契約を締結する権限」という表現は、本項の規定の適用を、文理通り企業の名において契約を締結する代理人だけに限定しているわけではない。企業を拘束する契約で、実際には当該企業の名において締結されたものではない契約を締結する代理人に対しても、同様に、本項の規定が適用される。取引において企業が積極的に関与していないことは、代理人に対して権限を与えていることを示している。例えば、ある代理人は、当該代理人が、物品が引き渡され、かつ、外国企業が定期的に当該取引を認証する倉庫に直接送付される注文を勧誘し、かつ、受領する（ただし、形式的には完了しない）場合には、契約を締結する実際の権限を有すると考えられる場合がある。

33. 契約を締結する権限は、企業の固有の事業を構成する業務に関連する契約を含まなければならない。例えば、ある者が、企業のための当該者の活動をその企業が補助するために使用人を雇う権限を有する場合、又は、当該者が、その企業の名で、内部業務のみに関連する類似の契約を締結する権限を与えられている場合には、それは無関係であろう。さらに、当該権限は他方の国で反復して行使されなければならない。これが妥当するか否かは、その状況の商業上の現実に基づいて決定されるべきである。企業を拘束するような方法で契約のすべての要素及び詳細を交渉する権限を与えられる者は、たとえ当該契約が、企業が所在する国で他の者によって署名されるとしても、又は、当該者が代表権を正式に付与されていなかったとしても、「当該一方の国内」でこの権限を行使するといえる。しかしながら、ある者がある国においてある企業とある顧客との間の交渉に同席し又は参加



したという単なる事実、それ自体では、当該者が当該国において当該企業の名において契約を締結する権限を行使したと結論付けるには、充分ではないであろう。もっとも、ある者が当該交渉に同席し又は参加したという事実は、当該企業に代わって当該者が果たした役割を正確に決定する上で適切な要素たり得ると思われる。第4項によって、事業を行う一定の場所を同項に列挙される目的のためだけに保有することは恒久的施設とはみなされないで、その活動がかかる目的だけに限定される者もまた恒久的施設とはならない。

33.1 ある代理人が「反復して」契約締結権を行使するという要件は、ある企業が当該国に恒久的施設、つまり課税の対象となる存在を維持していると考えられるべきである場合には、当該企業の一方向の締結国における存在は、単なる一時的なものを超えていなければならないという第5条の基礎にある原則を反映している。当該代理人が契約締結権を「反復して行使」していると結論するために必要な活動の程度と頻度は、当該契約と本人の事業の性質に依存している。頻度についての正確な基準を定立することは困難である。にもかかわらず、そのような決定を行うに際しては、第6項において検討されるのと同種の要素が関係している。

34. 第5項に定められた要件が充足される場合には、企業の恒久的施設は、ある者が当該企業の名で契約を締結する権限を行使する場合に限らず、ある者がその企業のために活動する限りにおいて、存在する。

35. 第5項においては、特定の条件を充足する者だけが恒久的施設を設置し得る。その他の者は一切除外される。しかしながら、第5項は単に、ある企業がある国に恒久的施設を有するか否かに関する代替的な基準を規定しているに過ぎないことに留意すべきである。当該企業が、（第4項の規定に従って）第1項及び第2項の意味における恒久的施設を有しているということを示すことができるのであれば、責任を有する者が第5項に該当する者であることを示す必要はない。

#### 第6項

36. 一方の締結国の企業が、仲介人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて商取引を行う場合、当該代理人が事業の通常の過程で行動する場合には、それらの取引について他方の締結国において租税を課することはできない（上述の第32パラグラフ参照）。独立の企業を代理する代理人が外国企業の恒久的施設を構成することはできないという理由に立脚するものの、第6項は明確さと強調のために本条に挿入されたのである。

37. 次に掲げる場合にのみ、ある者は、第6項の範囲に収まるであろう。すなわち、当該者は、当該者が代わって行動する企業の恒久的施設を構成することはない。

- a) 当該者が法的にも経済的にも当該企業から独立し、かつ、
- b) 当該者が、当該企業に代わって行動する際に、事業の通常の過程において行動する場合。

38. ある者がその代理する企業から独立しているか否かは、当該者がその企業に対して有する責任の範囲に依存している。当該企業のための当該者の商業上の活動が当該企業からの詳細な指示や包括的支配に服する場合には、当該者は、その企業から独立しているとはできない。いま一つの重要な規準は、企業家としての危険が当該者によって負担されなければならないものであるのか、それとも、当該者が代理する企業によって負担されなければならないものであるのか、というものである。

38.1 法的従属性の基準に関して、親会社が株主としての能力においてその子会社に対して行使する支配は、当該親会社の代理人としての能力における子会社の従属性その他の検討に当たっては無関係である、ということが記されなければならない。これは、第5条第7項の準則と一貫している。しかし、コメントリー第41パラグラフが示すように、当該子会社は、独立した法人に適用されるのと同じ規準の適用によって、その親会社の従属代理人であるとされる場合もある。

38.2 ある代理人が独立していると考えられるか否かを決定する際には、以下の諸点が考慮されるべきである。

38.3 独立代理人は、典型的には、自己の行為の結果についてその本人に対して責任を負うが、そのような行為が行われる方法について実質的な支配には服さない。当該代理人は、その行為について本人から詳細な指示を受けるわけではない。本人は、当該代理人の特殊な技能や知識に依存しているという事実が、独立性の指標である。

38.4 代理人によって遂行される事業の規模に対する制限は、明らかに、当該代理人の権限の範囲に影響を与える。しかし、そのような制限は従属性とは無関係で、そのような従属性は、合意によって付与される権限の範囲内で本人の代わりに事業を遂行する上で代理人が自由を行使する範囲を検討することによって決定される。

38.5 代理人は合意の下で遂行される事業と関連して重要な情報を本人に提供するというのが、合意の実行の特徴である。これは、事業が遂行される方法について本人から承諾を獲得しようとする過程において当該情報が提供されるのでない限り、それ自体では、当該代理人が従属しているか否かの決定のための充分な規準ではない。合意の円滑な実行と本人との間の良好な関係を確保することだけを目的とした情報の提供は、従属性の徴憑ではない。

38.6 独立的地位の決定に際して考慮されるべきいま一つの要素は、当該代理人が代理する本人の数である。代理人の活動が事業の存続期間に亘りあるいは長期間に亘ってもっぱら又は主としてただ一つの企業に代わって行われている場合には、独立的地位というのは想定し難い。しかし、この事実は、それ自体では決定的なものではない。当該代理人の活動が、当該代理人が危険を負担し、当該代理人の企業家としての技能と知識の利用を通

じて報酬を受領する当該代理人によって遂行される自立的な事業を構成するか否かを決定する際には、すべての事実及び状況が考慮されなければならない。ある代理人が、その事業の通常の過程において多くの本人に代わって行動し、そのいずれもが当該代理人が遂行する事業という見地において主要なものではない場合には、複数の本人が自らの利益のためにその事業の過程で当該代理人の行為を支配するよう協調して行動するときには、法的従属性が存在し得る。

38.7 ある者は、企業の所在地で、当該者が自己の事業運営の領域よりもむしろ当該企業の領域に経済的に属する活動を行う場合、自己の事業の通常の過程で活動するとはいえない。例えば、代理店が自己の名において企業の物品又は商品を販売するだけでなく、当該企業に関連して、契約締結権を有する恒久的代理人として反復して活動する場合には、当該者は、この特定の活動に関し恒久的施設とみなされるだろう。何故なら、当該者の活動が、第5項の文末に示される活動に限定されていない場合には、当該者は、自己の営業又は事業（すなわち代理店の営業又は事業）の通常の過程外で活動しているからである。

38.8 特定の活動が代理人の事業の通常の過程の範囲に入るか否かを決定する際に、当該代理人によって行われる他の事業活動ではなく、仲介人、代理店その他独立の代理人としての代理人の取引において慣習的に行われる事業活動が検証されるであろう。比較は、当該代理人の取引にとって慣習的である活動との間で通常行われるが、その他の補助的な基準も、例えば当該代理人の活動が共通の取引と関連を有していない場合のようなある一定の状況においては、同時にあるいはそれに代えて用いられる。

39. 「恒久的施設」という用語の定義に従えば、一方の国の保険会社は、第1項の意味における事業を行う一定の場所を有する場合又は第5項の意味における者を通じて事業を行う場合、その保険事業に対し、他方の国で租税を課される。外国保険会社の代理店は、しばしば、上記の条件のいずれも満たさないが故に、これらの保険会社は、その事業から生ずる利得に対してある国で租税を課されることなく、当該国で大規模な事業を行っているのではないと思われる。この可能性を排除するために、OECD加盟国が締結したさまざまな条約には、一方の国の保険会社は、他方の国でそこに設けられた代理人（第5項によりすでに、恒久的施設となる代理人を除く）を通じて保険料を徴収する場合又は当該代理人を通じてその領域にある危険に対する保険を引き受ける場合には、当該他方の国に恒久的施設を有するとみなされることを明記する規定が含まれている。これらの線に沿った規定が条約に含まれるべきか否かに関する決定は、関係締結国で支配的な事実的及び法的な状況に依存している。それ故、そのような規定が予定されていないことがしばしばある。この事実を照らせば、モデル条約にこれらの線に沿った規定を入れることは望ましいことであるとは思われなかった。

#### 第7項

40. 子会社の存在のみによっては、当該子会社がその親会社の恒久的施設とはされない

ことが一般に認められている。これは、そのような子会社は課税上、独立した法実体とされるという原則によるものである。子会社によって行われる営業又は事業が親会社によって管理されるという事実によってでさえも、当該子会社は親会社の恒久的施設とはされない。

41. しかしながら、親会社は、本条第1項又は第5項の準則の下で、子会社が事業を行う場所を有する国に恒久的施設を有するとされることもある。すなわち、子会社に属する空間又は建物で、親会社の自由になり（上述の第4パラグラフ、第5パラグラフ及び第6パラグラフ参照）、かつ、事業を行う一定の場所を構成しそれを通じて当該親会社が自己の事業を行う場所は、本条第3項及び第4項の規定が適用される場合を除くほか、第1項により当該親会社の恒久的施設を構成する（例えば、上述の第4.3パラグラフの例を参照）。また、第5項においては、子会社がある国において親会社の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する場合には（上述の第32パラグラフ、第33パラグラフ及び第34パラグラフ参照）、当該親会社は、当該子会社が当該親会社のために行うすべての活動について当該国内に恒久的施設を有するものとされる。ただし、これらの活動が本条第4項に掲げる活動のみである場合、又は、当該子会社が本条第6項の規定が適用される独立代理人として通常の方法でその業務を行う場合は、この限りでない。

41.1 同じ原則は、多国籍グループを構成する法人に対しても適用される。それ故、当該法人は、ある国で当該グループの他の法人に属する建物を自由に（上述の第4パラグラフ、第5パラグラフ及び第6パラグラフ参照）使用している場合、又は本条第5項に基づき恒久的施設を有するものとされる場合には（上述の第32パラグラフ、第33パラグラフ及び第34パラグラフ参照）、当該国において恒久的施設を有すると考えられる。もっとも、本条第1項又は第5項の準則の下での恒久的施設の存在は、当該グループの法人毎に、決定しなければならない。当該グループのある法人の恒久的施設が一方の国に存在するからといって、そのことの故に当該グループの他の法人自体も当該一方の国に恒久的施設を有することにはならない。

42. 多国籍グループを構成する法人に属する建物は、当該グループの他の法人の自由とすることができ、当該他の法人の事業が当該場所を通じて行われる場合には、第5条の他の条件を前提として、当該他の法人の恒久的施設を構成することがある。しかしながら、このような事例と、ある多国籍グループを構成するある法人が、自己の事業の一環として、当該グループの他の法人のものではない建物において自己の職員を用いて当該他の法人に役務（例えば、経営管理の役務）を提供する、というしばしば見られる状況とを区別することが重要である。この場合、当該役務が提供される場所は当該他の法人の自由ではなく、当該場所を通じて行われるのは当該他の法人の事業ではない。それ故、当該場所は、役務が提供される法人の恒久的施設であると考えすることはできない。確かに、所定の場所におけるある法人自体の活動が他の法人の事業に対して経済的便益を与えるといっても、それは、当該他の法人が当該場所を通じて自己の事業を行っていることを意味するわけではない。このため、他の国において他の法人が生産する物品又は提供する役務を購入するに過

[監修・翻訳]

川端康之 1959年生まれ

1982年関西大学法学部卒業

横浜国立大学大学院国際社会科学研究科 教授

社団法人日本租税研究協会国際課税委員会 主査

[翻訳]

一高龍司 関西学院大学法学部 教授

上田陽子 税理士 ホワイト&ケース税理士法人

金子陽明 税理士 金子陽明税理士事務所

北田全基 税理士 北田全基税理士事務所

古賀敬作 横浜国立大学博士研究員

鈴木悠哉 横浜国立大学大学院博士課程後期

水野正夫 税理士 KPMG税理士法人

OECD モデル租税条約 2010年版

(所得と財産に対するモデル租税条約)

平成23年11月21日印刷

平成23年11月30日発行

監訳者 川 端 康 之

発行所 社団法人 日本租税研究協会

東京都千代田区大手町二丁目6番2号

日本ビル5階552区

TEL 03-3281-2719

FAX 03-3281-6073

印刷所 第一資料印刷株式会社

TEL 03-3267-8211