

恒久的施設及び帰属主義への移行に関する論点整理

平成24年6月5日

日本公認会計士協会

目次	頁
I はじめに	1
II OECDの動向（解説）	1
1. OECDモデル租税条約第7条の改正	1
(1) 改正の趣旨	1
(2) 改正の概要	2
2. AOAの概要	3
3. 恒久的施設(PE)の定義に関する見直し	4
III 実務上の問題点及び今後の課題	5
1. 外国法人課税への影響及び課題	5
(1) 単純購入非課税の原則の変更	6
(2) 本支店間の内部利子、内部使用料の問題	6
(3) 本店経費の配賦の見直し	6
(4) 内部取引に係る文書化、移転価格税制との関係の整理	7
(5) 資本の配賦	7
(6) 国外投融資の規定（法人税法施行令第176条第5項）の検討	7
(7) 外国法人への外国税額控除の適用	7
2. 内国法人課税への影響及び課題	8
(1) 外国支店の未実現利得	8
(2) 外国所得免除方式	8
IV 租税条約の改正の動き	9
参考資料	10

I はじめに

我が国の国内法においては、いわゆる「総合主義」が採られ、原則として、外国法人が日本国内に恒久的施設（Permanent Establishment、以下「PEという。」）を有する場合には、その国内源泉所得をすべて法人税の課税対象としている。外国法人課税について、昭和40年の法人税法改正では、「第3編 外国法人の納税義務」として独立させて現行法のように改められてから、長年にわたり、国内に支店、工場等（1号PE）を有する外国法人は、すべての国内源泉所得を総合して課税することとされてきた。一方、2010年に改定されたOECDモデル租税条約によれば、「帰属主義」に独立企業原則が厳格に適用されることになり、その改定を踏まえて、平成23年度税制改正大綱における、外国法人課税の総合主義から帰属主義への見直し検討を行う旨が盛り込まれた。従来より、国内源泉所得については、日本国内の課税ベースを確保するために、「総合主義」が採られてきたところであるが、実態としては、経済的関連性の高い主要国とは、締結している租税条約が帰属主義を採用しているために、一般的には、外国法人は日本国内にPEを有する場合、「国内源泉所得のうち、PEに帰せられる部分に対してのみ」法人課税を受けていた。この租税条約の「帰属主義」と国内法の「総合主義」とのミスマッチは、外国法人課税に限らず、内国法人に対しても影響を与えてきた。今回、OECDモデル租税条約第7条で規定されたOECD承認アプローチ（Authorized OECD Approach、以下「AOA」という。）を踏まえた法人税法改正作業は、国内源泉所得の定義規定、内部取引の認識、本店経費の配賦、外国税額控除の規定、本支店間の資産の移管など改正点が多岐にわたることが予想される。今回の改正については、国内法の「帰属主義」への変更がもたらすであろう議論の整理を、改めていくつかの観点から検討する。

II OECDの動向（解説）

1. OECDモデル租税条約第7条の改正

OECDモデル租税条約第7条は、国際的な事業活動から生ずる企業の利得に係る課税権を、企業の居住地国と源泉地国との間で配分する大変重要な規定である。OECDは「2010年恒久的施設への帰属利得に関する報告」（“2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment”）と題する最終報告書を2010年7月22日付けで承認すると同時に第7条の改正を行った。以下においては、同条の改正の内容を、同じく2010年7月に改正されたOECDモデル租税条約コメンタリーの内容を踏まえ概観する。

(1) 改正の趣旨

OECDモデル租税条約第7条では、一方の締約国の企業の利得は、他の条項の適用がない限り、その企業が他方の締約国（源泉地国）にあるPEを通じて事業を行わない限り、他方の締約国において課税されないとする、いわゆる「PEなければ課税な

し」の原則を定め、源泉地国は当該PEに帰せられる利得に対してのみ課税権を行使することができることを定めている。PEに帰属する利得に課された租税の国際的二重課税は、居住地国において国外所得免除制度や外国税額控除制度を適用することにより排除されることが予定されているが、PEに帰属する利得の算定方法に係る条約の解釈には様々な見解が存在したことから、二重課税が排除されない、あるいは無課税となってしまうという問題がかねてから存在していた。

OECDは、PEに帰属する利得の算定に関する解釈の統一を図るための作業を開始し、1993年には「PEに帰属する利得」“Attribution of Income to Permanent Establishment”と題する報告を採択した。その後も解釈の統一を図るためのコメントリーの修正が行われてきたが、同条に係る各国の解釈が顕著に異なる状態が継続したことから、解釈の統一を目的として、後述するAOAが提唱され、PEに帰属する利得の算定に関して移転価格ガイドラインとの整合性をとる形で第7条の改正が行われることとなった。

(2) 改正の概要（【参考資料】「OECDモデル租税条約第7条（事業所得）新旧条文対比表」、本研究報告10頁参照。）

新第7条ではAOAが採用する、いわゆる「機能的分離企業アプローチ」（“Functionally Separate Entity Approach”）に基づきPEに帰属する利得が算定されることが明確化された。また、二重課税の回避、二重課税が発生した場合の救済に関する規定も置かれることとなった。以下に改正の概要を検討する。

ア．第7条第1項及び第2項の改正

第7条第1項は第1文で「PEなければ課税なし」の原則を定め、第2文で源泉地国による課税範囲を定めている。旧条文では、源泉地国で生ずる企業の利得のうち、PEに帰属する部分につき課税をすると規定していたのに対し、新条文の第2文では、第7条第2項の規定に従ってPEに帰属する利得を算定することが明記された。

第7条第2項は、PEに帰属する利得の算定に関する基本原則を定めている。旧条文においても独立企業原則に従ってPEに帰属する利得を算定することが定められていたが、2010年改正では、PEに帰属する利得は、PEを有する企業の他の構成部分、及び第三者との関係において、同一又は類似の条件で、同一又は類似の活動を行うことを分離し、かつ、独立した企業であるとした場合に、当該企業が当該PEを通じて、及び当該企業の他の構成部分を通じて遂行する機能、使用した資産、及び、引き受けたリスクを考慮してPEに帰属する利得を算定することとした。第7条第2項は、企業全体の利得をPEに配分するのではなく、PEを企業本体から独立した別個の企業とみなし、PEに帰属する利得を算定する、「機能的分離企業アプローチ」の採用を意味するもので、企業全体で利得がない場合でもPEに

帰属する利得が生じることもあり得る。第7条第2項によるPEに帰属する利得の算定がAOAに基づき、OECD移転価格ガイドラインに沿った形で行われることが明確に規定されたことは、今回の改正の重要な点である。

改正後の第7条第2項は、同条及び第[23A]、[23B]条の適用に際しても適用されることと規定されている。第[23A]、[23B]条は二重課税排除に関する規定であり、PEに帰属する利得に関し二重課税が発生した場合には、それぞれの国の規定に基づき国外所得として他方の締約国の課税を免除するか（第[23A]条）、あるいは、他方の締約国で納付した税額を控除する（第[23B]条）こととなる。

イ. 第7条第3項の新設

第7条第3項は、2010年の改正により新設された規定である。第7条第2項を第[23A]、[23B]条にも適用することにより、二重課税排除の規定が設けられたが、源泉地国と居住地国の解釈が異なり二重課税排除のための二国間の調整が必要となった場合の救済の方法として、権限ある当局による相互協議が行われることが規定されている。

ウ. 旧第7条第3項ないし第6項の削除

第7条第2項の独立企業原則に基づくPEに帰属する利得の算定に当たり移転価格ガイドラインとの整合性が問題となったことから削除され、第7条第2項に置き換わっている。

2. AOAの概要

先に述べた、「2010年恒久的施設への帰属利得に関する報告」（“2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment”）では、AOAの採用する、「機能的分離企業アプローチ」に基づきPEに帰属する利得の算定が行われる。「機能的分離企業アプローチ」では、PEを企業本体から独立した別個の企業とみなし、次に述べる2つのステップを経て、PEに帰属する利得の算定が行われる。

第一のステップでは、PEを独立の企業とみなし、機能、事実分析を通じ以下の事項を決定する。

- ① PEが属する企業と外部企業との取引から生じる、権利義務の帰属
- ② 資産の経済的所有権、リスクの負担に関する重要な人的機能の特定、及び当該機能を基準としてPEに帰属する資産の経済的所有権、リスクの決定
- ③ PEのその他の機能の特定
- ④ PEとPEの帰属する企業の他の構成部分との内部取引の認識、及び性質の決定
- ⑤ PEに帰属する資産、リスクに基づく無償資本の帰属の決定

第二のステップでは、OECDの移転価格ガイドラインに従い、資産やサービスの特性、経済環境、事業戦略といった比較可能要素の分析が行われ、PE及びPEの属する企業の他の構成部分により遂行された機能、それぞれに帰属する資産、リスクを考慮して、

移転価格ガイドラインに規定される独立企業間価格算定方法を適用して、PEに帰属する利得を算定する。

AOAは、各国の解釈を統一する目的で提唱された方法であるが、AOA自体は、各国の国内法の仕組みや詳細がどうあるべきかを規制するものではなく、源泉地国で課税することができるPEに帰属する利得の限度を設定することを目的としている。上述したとおり、機能的分離企業アプローチに基づき内部取引に対しても、独立企業原則が適用されることから、後述されるように国内法の規定との整合性、文書化の検討等が今後必要となる。

3. 恒久的施設(PE)の定義に関する見直し

OECDは、2011年10月21日、“Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention” (OECDモデル租税条約の第5条(恒久的施設)の解釈及び適用)をディスカッション・ドラフト(以下「本ドラフト」という。)として公表した。OECDモデル租税条約第5条で定めるPEは、事業所得に関する居住地国と源泉地国の課税権の配分に影響する重要な概念であり、本ドラフトは、PEの定義に関して実務上提起されている解釈及び適用上の問題点について検討している。本ドラフトについては、2012年2月10日を期限としてパブリック・コメントが募集され、現在各コメントを踏まえて、2014年に予定されるOECDモデル租税条約及びコメンタリーの改定に向けた詳細な検討がなされている。

OECDモデル租税条約第5条は、第1項で、「「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。」として、PEの一般的な定義を定め、第2項で、「事業の管理の場所」、「支店」、「事務所」等のPEの例を示し、第3項で、12か月を超える期間存続する建設工事現場等がPEを構成する旨を定めている。第4項は、第1項の例外を定めており、その場所が、a)商品の保管、展示又は引渡し、b)商品在庫の保有、c)単なる商品購入、d)情報収集、e)その他の準備的又は補助的な性格の活動のために使用されている場合等であれば、恒久的施設には含まれないものとしている。また、第5項及び第6項は、「事業を行う一定の場所」を有していない場合でも、独立代理人である場合を除き、企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復継続して行使して、活動する者がいる場合には、いわゆる代理人PEを構成することを定めている。

OECDモデル租税条約第5条のコメンタリー(以下「第5条コメンタリー」という。)は、これらの各条項の解釈指針であるが、本ドラフトは、その解釈及び適用に関して実務上問題点として提起されている25の個別検討事項¹を挙げて、それぞれの問題点の

1 25の個別検討項目としては、(1)農場のPE該当性、(2)「自由に使用することのできる(at the disposal of)」の意義、(3)現地の事業体の施設等とPE該当性、(4)自宅のオフィス(home office)とPE該当性、(5)国際航路運行船舶上の店舗とPE該当性、(6)PEの時間的要件、(7)外国企業の人員(personnel)の存在とPE該当性、(8)

内容、背景及び改訂案について検討している。特に、第5条第1項との関係では、①第5条コメンタリーが「事業を行う一定の場所」の該当性において要求している「自由に使用することができる (at the disposal of)」の意義の明確化、②現地の委託製造業者 (contract manufacturer) 等が使用する外国企業所有の設備や個人の自宅のオフィス等のPE該当性における「at the disposal of」の解釈、③国際航路運航船舶上の店舗と「一定の」に係る解釈、④PEの時間的要件等が検討されている。また、同条第2項との関係では、第5条第2項の例示と第1項の一般的な定義との関係の明確化が、第3項との関係では、建設現場における追加作業と期間要件との関係の明確化が、第4項との関係では、準備的活動又は補助的活動の法的位置付け等が、それぞれ検討されている。さらに、第5項及び第6項との関係では、コミッションアが用いられる場合に代理人PE該当性との関係で問題とされている、「当該企業の名において契約を締結」の意義及び第5条第6項の射程（本人の名において契約を締結しない場合に限られるか（英米法のgeneral commission agentと大陸法のcommissionnaireとの概念の不一致））等が検討されている。

OECDモデル租税条約のコメンタリーは、我が国が締結する租税条約の解釈の補的手段として機能するものであり、第5条コメンタリーの改正は、我が国が締結する租税条約上のPEの解釈及び適用にも影響を及ぼし得る。特に、我が国から海外への製造拠点や販売拠点等の移管や、我が国における企業の事業活動に係る機能及びリスクの限定等の事業再編が行われる中、源泉地国での課税関係を左右するPEに関する解釈及び適用は、グローバルなタックス・プランニングに大きな影響を及ぼし得る。係る観点からも、OECDにおける第5条コメンタリーの改正に関する動向について今後留意しておく必要がある。

Ⅲ 実務上の問題点及び今後の課題

1. 外国法人課税への影響及び課題

外国法人の課税に関しては、法人税法第141条が国内に1号PEを有する外国法人に関して、総合主義を規定しており、この条項の改正が必要なのはいうまでもないが、その他、検討が必要と思われる論点につき若干の考察を加える。

全部のサブコントラクトとPE該当性、(9) ジョイントベンチャー及びパートナーシップの活動とPE該当性、(10) 「事業の管理の場所」の意義、(11) 建設現場における追加作業とPE該当性、(12) 「準備的又は補助的活動」の第5条第4項における位置付け、(13) 商品の引渡及び販売と第5条第4項、(14) 開発不動産と第5条第4項、(15) デジタル製品及びデータと第5条第4項、(16) 第5条第4項f)の活動の意義、(17) 輸入契約の交渉と第5条第4項、(18) 活動の細分化と第5条第4項、(19) 代理人PEにおける「当該企業の名において契約を締結」の意義、(20) 代理人PEにおける「契約」の意義－販売契約が締結される場合に限定されるか、(21) 第5条第6項は、本人の名において契約を締結しない場合に限られるか、(22) 代理人の独立性を示唆する要素としての企業家としてのリスクの負担の位置付け、(23) ファンド・マネージャーの活動と代理人PE、(24) 第5条コメンタリーのパラグラフ8の位置付け（サーバーPEとの関係）、(25) 保険代理人の活動とPE該当性が挙げられている。

(1) 単純購入非課税の原則の変更

現行の国内法上、外国法人の日本支店が棚卸資産に関して製造等を行わず単純に国外に譲渡する場合には、国内源泉所得の計算上所得は生じないとされている（法人税法施行令第176条第2項）。しかしながら、新OECDモデル租税条約では旧第7条第5項の単純購入非課税の規定が削除されており、また、AOAの機能的分離企業アプローチでは本支店を別企業として捉えてPEに帰属する所得を認識することから、国内法との相違が生じる。単純購入活動からも所得を認識するよう国内法の改正が行われることが予想される。

(2) 本支店間の内部利子、内部使用料の問題

現行の国内法上、外国法人の国内源泉所得の計算上、本支店間の内部利子や使用料は、原則として所得として認識されないこととなっている（法人税法施行令第176条第3項）²。他方、本支店を独立した企業と捉えるOECDのアプローチでは、本支店の内部取引についても所得を認識することとされる。今後、国内法を内部取引からも所得を認識する、あるいは、日本のPEが海外の本支店へ内部利子や使用料の支払いを行う場合には、損金に算入できることを明確化するように国内法を改正することが考えられる。

内部利子や内部使用料を所得として認識する場合には、その送金時に源泉税が課されるかという点も問題となり得る³。後述する無償資本の配賦の問題とも関連するが、外国法人の日本支店が国外の本支店に支払う利子が過少資本税制及び新設された国外関連者への支払利子の損金算入制限の対象となる利子として取り扱われるかについても検討する必要があると思われる。

(3) 本店経費の配賦の見直し

現行法上、本店で生じた費用に関しては、外国法人の国内源泉所得を生ずべき業務に関連して生じたものである限り、国内又は国外のいずれにおいて支出されたものであるかを問わないとされ、現実には生じた費用を合理的な基準により国内源泉所得に係る収入等に配賦することが認められている（法人税法施行令第188条第1項第1号）。AOAの下では、配賦を行う本店支店を独立した企業として捉えた上で、PEに帰属する利得の計算が必要となり、したがって、単なるコストの配賦ではなくなると考えられる。この点国内法の改正が必要になると思われる。

2 例外的に、いわゆるひも付き資金の導入が外国法人の日本支店で行われている場合には、当該利子の日本支店での損金算入が認められている。また、外国銀行の本支店間利子に関しては、国際金融市場から調達している場合には、一定の範囲で本支店内部利子を日本支店で損金に算入することが実務上認められている。

3 現行法の下でひも付き資金に係る内部利子を日本支店で損金に算入した場合には、源泉徴収が必要とされている。

(4) 内部取引に係る文書化、移転価格税制との関係の整理

本支店間の内部取引に関して所得を認識する場合には、当該取引についても独立企業間価格としてその妥当性を示す必要があり、内部取引に関しても、契約書の作成又は価格の妥当性を示す文書の作成が必要となることが予想される。また、現行国内法上、移転価格税制はあくまでも国外関連者との取引に適用される規定であり、この適用を本支店内部取引にも広げるのか、検討の余地があると思われる。

(5) 資本の配賦

A0Aの下では、法人の資本を引き受けたリスクと機能に応じてPEに配賦することとされている。この点、日本のPEで配賦された資本を過少資本税制上どう取り扱うか、資本金額の決定に関しても整合性のとれた規定の整備が望まれる。

(6) 国外投融資の規定（法人税法施行令第176条第5項）の検討

法人税法施行令第176条第5項では、日本のPEによる国外投融資から生じる所得で当該PEに帰属するものについては、国内で行う事業から生ずる所得とするとされている。この規定が国外投融資から生じる所得は、国内の「事業の所得」として国内源泉所得であることを確認している規定なのか、あるいは、本来は国外所得になる国外投融資から生じる所得を国内源泉所得とみなす創設的規定なのかは議論のあるところである⁴。前者の考えは、PEに帰属する所得を国内において行う事業から生じる所得とする帰属主義的な考え方と思われるが、国内法の帰属主義への改正が行われる中、国外投融資の所得を帰属主義の下で国内源泉所得として捉えるのか否か明確にする必要があると思われる。

(7) 外国法人への外国税額控除の適用

外国法人のPEに帰属する所得への課税に関しては、国外で稼得した所得を日本国内のPEに帰属する国内源泉所得（事業所得）として課税対象とする立場をとるのか、あるいは、国外源泉所得のうち一定の所得を日本の課税対象に含めるという立場に立つのか現状必ずしも明確ではない。A0Aによる帰属主義は、より前者の考え方に近いものと思われるが、今後帰属主義に基づく課税を徹底するとこれまで日本で課税対象でなかった国外稼得の所得が日本源泉所得として日本で課税され、国外で課税されている場合の二重課税の排除がより重要な課題となってくる。しかしながら、現行国内法では、外国法人には二重課税排除の方法としての外国税額控除は認めら

4 「租税条約の論点」（矢内一好著、平成9年）54頁及び、「国際租税法」（増井良啓・宮崎裕子著、平成20年）57頁参照。

れていない。外国法人の支店と日本法人の課税の公平性という観点からも、今後二重課税排除の方策として、外国法人への外国税額控除の適用の検討及びそれに伴う国外所得に関する規定の整備の検討をしていくべきと思われる。

2. 内国法人課税への影響及び課題

OECD モデル租税条約に導入された AOA を自国が締結する租税条約に導入する国や、AOA による PE 帰属利得の計算を国内法に採用する国も今後増加すると思われる。内国法人がそのような国に海外 PE（海外支店）を有する場合には、当該国において AOA による PE 課税が行われることになるであろう。

AOA 導入後は、海外 PE に帰属する利得について、PE 所在地国においては、内部取引等について独立企業間価格に基づいた所得認識をすることになる。よって、現行法上、内国法人に対して企業本体・海外 PE（海外支店）を一体のものと考えて全世界所得課税を行っている日本と、PE を本体から独立した別個の企業とみなして課税を行う PE 所在地国の間で、PE に係る所得の認識時期、認識方法や認識金額が異なるケースが、数多く発生すると思われる。国際的二重課税の排除が困難になるこのような状況に適切に対応していくために、日本の現行国内税法の改正・整備が必要とされる。

(1) 外国支店の未実現利得

PE に帰属する利得の認識時期の違いは、海外 PE に係る（日本の税法上の）未実現利得に関して、日本法人が PE 所在地国で課税を受けるケースを増大させるであろう。例えば、ある事業年度において日本法人は海外 PE に係る本邦法人税法上の所得を認識しなかったが、PE 所在地国においては、AOA に基づく PE 帰属利得が認識されて課税を受けるようなケースである。原因としては、PE 所在地国側で内部取引を考慮して利得を認識した場合や、PE の資産購入行為について利得を認識した場合などが考えられる。

現行法における内国法人の海外 PE に係る国際的二重課税排除の方式は、「法人の全世界所得課税＋外国税額控除制度」であるから、このような海外 PE に帰属する利得に関しては、AOA に基づく計算方法に基づいて計算し、かつ、適時に国外所得として認識する必要がある。そうしなければ、外税控除限度額が発生せず、日本法人は外国税額控除制度による二重課税排除を達成することが困難になる。海外 PE 帰属利得についての計算方法と所得源泉地に関する国内税法規定の改正・整備が必要である。

(2) 外国所得免除方式

国際的二重課税の適切な排除と自国法人に対する課税権の確保という二つの目的のバランスを取りながら、国際課税に係る諸制度を構築していかなければならない。AOA 導入後に増加すると思われる上記のようなケースに対して、現在の日本の

「法人の全世界所得課税＋外国税額控除制度」という方式が十分に機能するか否かを、早急に検討する必要がある。この枠組みを変えないという前提であれば、(1)で述べたように、現行法上の海外 PE 帰属利得の計算方法と外国税額控除制度について改正・整備を進めなければならない。

また、このような議論を進めていく過程において、国際的二重課税排除のもう一つの方式である「外国所得免除方式」の PE 帰属利得への導入についても検討がなされる可能性があるだろう。外国所得免除方式を導入したとしても、海外 PE 帰属利得の計算方法の整備は必要である。低課税国に存在する PE に対するタックスヘイブン対策税制の適用なども、新たな議論として浮上する可能性がある。

IV 租税条約の改正の動き

現在、日米租税条約及び日独租税条約の改正交渉が当事国間において行われている。交渉作業の進捗状況は不明であるものの、早ければ来年以降にも新条約の改訂・発効が予想される。これらの新条約の事業所得条項にAOAが導入されるか否かも現時点では不明であるものの、導入の可能性は否定できない。

AOA条項が新条約に導入されたとしても、その規定はAOAに基づく所得の詳細な算定方法を示すものではないと思われる。よって、AOAに係る詳細かつ明確な国内法の整備がなければ、外国法人の国内PEに対するAOAに基づく所得計算の実施は事実上不可能であると思われる。帰属主義及びAOAの国内法への導入・整備は、早急になされなければならない。

【参考資料】OECD モデル租税条約第7条（事業所得）新旧条文対比表

（※改正箇所を下線で示しております。なお、日本語訳は正文ではなく、社団法人日本租税研究協会による仮訳となりますので、ご注意ください。）

第7条	旧条文	新条文
第1項 （PE課税の原則）	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。	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、2の規定に基づき当該恒久的施設に帰せられる利得に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。
第2項 （PEに帰属する利得）	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まった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。	<u>この条約及び第[23A][23B]条の適用上、各締約国において1に規定する恒久的施設に帰せられる利得は、特に当該恒久的施設を有する企業の他の構成部分との取引において、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、かつ、独立した企業であるとしたならば、当該企業が当該恒久的施設を通じて、及び当該企業の他の部門を通じて遂行した機能、使用した資産及び引き受けた危険を考慮して、当該恒久的施設が取得したとみられる利得とする。</u>
第3項 （本店経費の配賦）	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ほかの場所において生じたものかを問わず、控除することを認められる。	第3項全部削除

第 4 項 (企業の 利得総額 のPEへの 配賦)	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。	第 4 項全部削除
第 5 項 (単純購 入 非 課 税)	恒久的施設が企業のために物品又は商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。	第 5 項全部削除
第 6 項 (同一方 法の継続 適用)	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には、この限りではない。	第 6 項全部削除
第 7 項 (他の条 項との関 係)	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。	新第 4 項となる。 改正なし。
新第 3 項	該当条文なし	<u>一方の締約国が、2の規定に基づき、いずれか一方の締約国の企業の恒久的施設に帰せられる利得の調整を行い他方の締約国において租税を課された利得に対して租税を課する場合には、当該他方の締約国は、当該利得に係る二重課税の排除に必要な範囲で、当該利得に課された租税の額について適当な調整を行う。この調整に当たっては、両締約国の権限のある当局は、必要があるときは、相互に協議する。</u>

以 上