

## 国連モデル租税条約 12 条 AA（サービス全般へのグロス課税条項）について - 国連モデル租税条約 2025 年アップデートの動向 -

ビジネス・タックス・ローニュースレター

2025 年 5 月 21 日号

執筆者:

伊藤 剛志

[t.ito@nishimura.com](mailto:t.ito@nishimura.com)

増田 貴都

[t.masuda@nishimura.com](mailto:t.masuda@nishimura.com)

### I はじめに

国連租税委員会は、2025 年版国連モデル租税条約に 12 条 AA を新たに導入することを決定しました。12 条 AA の下では、役務に対する料金（サービス・フィー）について、役務の提供者が料金の支払者の居住地国に何ら物的プレゼンスを有しない場合でも、同国がグロスベースで限度税率まで課税するような国内税制に対する制限がなくなります。これは、現行の [2021 年版国連モデル租税条約](#) に規定されている、技術上の役務に対する料金（テクニカル・サービス・フィー）に係る 12 条 A の考え方を、クロスボーダーな役務提供全般に拡張するものと位置付けられます。本ニュースレターでは 12 条 AA について概説します<sup>1</sup>。

なお、国連モデル租税条約は、国連租税委員会に個人資格で参加している 25 名の税務専門家による議論を経た成果物ではあるものの、各委員の出身国を含む各国の政治的コミットメントに基づくものではなく、また、法的拘束力を伴うものでもありません<sup>2</sup>。このため、12 条 AA が実際に実務へ影響を及ぼすのは、今後、各国間で 12 条 AA を盛り込んだ新たな租税条約が締結されるか、あるいは既存の租税条約が改正された場合にに限られます。日本においても、12 条 AA の採否は現行の租税条約交渉方針との整合性を踏まえた検討課題となると見込まれますが<sup>3</sup>、引き続き議論動向に留意する必要があります。

### II 2025 年版国連モデル租税条約 12 条 AA（サービス課税条項）の内容

12 条 AA を新たに国連モデル租税条約に盛り込む旨は、2024 年 10 月開催の国連租税委員会第 29 期定期会合にて承認されました。その時点では条文番号は「XX 条」と仮置きでしたが<sup>4</sup>、2025 年 3 月開催の第 30 期定期会合にて「12 条 AA」とすることで決着しました。第 30 期定期会合の資料に記載の 12 条 AA の条文言文（[E/C.18/2025/CRP.1/Rev. Annex A](#)）及びその日本語仮訳は、以下のとおりです。

<sup>1</sup> 本ニュースレターは 2025 年 5 月 26 日に開催予定の 2025 年 5 月開催 IFA 日本支部 Web セミナー「[国連租税委員会の活動状況のアップデート](#)」における報告の準備作業の過程で、その姉妹編として執筆されたものです。

<sup>2</sup> 国連租税委員会の正式名称「The United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters」が示すとおり、委員には現役の税務職員が多いものの、あくまで専門家個人としての資格で活動しており、出身国政府の代表として国家間交渉に臨んでいるものではありません。このため、委員会の成果物も、特定の政治的コミットメントに裏付けられたものではありません。

<sup>3</sup> 増井良啓「南北問題と租税法：グローバルサウスの声にどう向き合うか」法学研究 98 巻 1 号（2025）13 頁では「先進国としては、途上国との条約交渉においてこの種の広範なサービス課税条項を提案されたとしても、応じない可能性が高い」と指摘されています。

<sup>4</sup> 「XX 条」に関する初期分析と、別途、交渉中の国連租税協力枠組条約との関連につき、増田貴都「[国連国際租税協力枠組条約（United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation）について](#)」租税研究 902 号（2024）94 頁以下を参照。

条文文言 (E/C.18/2025/CRP1/Rev. Annex A)	日本語仮訳 <sup>5</sup>
<p>1. Fees for services arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.</p> <p>2. However, subject to the provisions of Articles 8, 12B, 12C, 16, 17, 18 and 19, fees for services arising in a Contracting State may also be taxed in that Contracting State and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the fees is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed ___ per cent [the percentage is to be established through bilateral negotiations] of the gross amount of the fees.</p> <p>3. The term “fees for services” as used in this Article means any payment in consideration for any service.</p> <p>4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of fees for services, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the fees for services arise through a permanent establishment situated in that other State, and the fees for services are effectively connected with: (a) such permanent establishment, or (b) business activities referred to in (c) of paragraph 1 of Article 7. In such cases the provisions of Article 7 shall apply.</p> <p>5. For the purposes of this Article, subject to paragraph 6, fees for services shall be deemed to arise in a Contracting State if the payer is a resident of that State or if the person paying the fees, whether that person is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the obligation to pay the fees was incurred, and such fees are borne by the permanent establishment.</p>	<p>1. 一方の締約国で生じ、他方の締約国の居住者に支払われる役務に対する料金は、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. 第8条、第12条B、第12条C、第16条、第17条、第18条及び第19条の規定が適用される場合を除くほか、一方の締約国で生じ、他方の締約国の居住者に支払われる役務に対する料金に対しては、当該一方の締約国においても、当該一方の締約国の法令に従って租税を課することができる。ただし、その租税の額は、当該料金の受益者が他方の締約国の居住者である場合には、当該料金の総額の ___ パーセント[パーセントの設定は条約交渉に委ねられている]を超えないものとする。</p> <p>3. この条において、「役務に対する料金」とは、あらゆる役務の対価としてのすべての支払金をいう。</p> <p>4. 1 及び 2 の規定は、一方の締約国の居住者である役務に対する料金の受益者が、当該役務に対する料金の生ずる他方の締約国において当該他方の締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該役務に対する料金が以下と実質的な関連を有するものであるときは、適用しない： (a) 当該恒久的施設、又は (b) 第7条1(c)に規定する事業活動 この場合には、第7条の規定を適用する。</p> <p>5. この条において、6 の規定が適用される場合を除くほか、その支払者が一方の締約国の居住者であるとき、あるいは、当該料金の支払者が、いずれかの締約国の居住者であるか否かを問わず、一方の締約国内に恒久的施設を有する場合において、当該料金を支払う義務が当該恒久的施設について生じ、かつ、当該料金が当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、役務に対する料金は、当該一方の締約国内において生じたものとする。</p>

<sup>5</sup> 本ニューズレターの執筆者にて独自に作成した、あくまで仮訳であることにつきご理解ください。

<p>6. For the purposes of this Article, fees for services shall be deemed not to arise in a Contracting State if the payer is a resident of that State and carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated in that other State and such fees are borne by that permanent establishment.</p> <p>7. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner of the fees for services or between both of them and some other person, the amount of the fees, having regard to the services for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the fees shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.</p>	<p>6. この条において、支払者が一方の締約国の居住者である場合において、他方の締約国において当該他方の締約国内にある恒久的施設を通じて事業を行い、当該料金が当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、役務に対する料金は、当該一方の締約国において生じたものとしなすこととする。</p> <p>7. 支払の対象となる役務について考慮した場合において、料金の支払者と受益者との間又はその双方と第三者との間の特別の関係により、役務に対する料金の額が、その関係がないとしたならば支払者及び受益者が合意したとみられる額を超えるときは、この条の規定は、その合意したとみられる額についてのみ適用する。この場合には、当該料金のうち当該超過分に対し、この条約の他の規定に妥当な考慮を払った上、各締約国の法令に従って租税を課することができる。</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

なお、12条AAによって置き換えられる形で12条A（及び14条）は国連モデル租税条約から削除されます。それ以外の条文についてもクロスリファレンスの調整等がなされ、修正箇所の一覧も作成・公表されています（[E/C.18/2025/CRP.1/Rev. Annex C](#)）。

### Ⅲ 2025年版国連モデル租税条約 12条AA コメントリーの概要

2025年3月開催の第30期定期会合では12条AAのコメントリー（合計36頁・118パラグラフ）も併せて承認されました（[E/C.18/2025/CRP.1/Rev. Annex B](#)）。当該コメントリーの概要は以下のとおりです。コメントリーは総論部分（パラ1から23まで）と逐条解説部分（パラ24から118まで）からなるため、本ニュースレターにおいても、それぞれについて分けて説明いたします。

#### 1. 総論部分

国連租税委員会においては、国連モデル租税条約の改訂は委員の過半数の賛成によって決定される一方で、反対意見（少数意見）についても、その内容をコメントリーに明記する運営がなされています。12条AAに関するコメントリーの総論部分には、多数意見（賛成意見）と少数意見（反対意見）の双方が記載されており、12条AAそれ自体の議論を超えて、広範なサービス課税条項の導入に際して一般に考慮されるべき租税政策上の論点について、有益な示唆を提供するものではないかと考えられます。

論点	多数意見（賛成意見）	少数意見（反対意見）
物的プレゼンスを要件とするものの適否	<ul style="list-style-type: none"> <li>越境役務提供につき、役務提供者が自国内に物的プレゼンスを有する場合にのみ課税可とするルール（physical presence test）は、デジタル化の進展によりサービスを遠隔地からも提供可能になった現代には不適切（パラ 2、9、10）</li> <li>国連モデル租税条約では、（2017 年改訂で導入済みの）12 条 A 及び（2021 年改訂で導入済みの）12 条 B により、役務提供者が自国内に何らかの物的プレゼンスを有しない場合にも課税を制限しない方向への転換を従来より進めてきたところである（パラ 3、5）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>越境役務提供に係る対価への課税を正当化するには、役務提供者が国内に何らかの物的プレゼンスを有する必要があるという旧来の物的プレゼンス（physical presence）を基軸に据えた要件設定を変更すべき理由はない（パラ 15）</li> <li>役務に対する料金の支払いに対する課税権の拡大は、役務提供地から支払者居住地への、課税バランスの不当なシフト（unjustified shift in the balance of taxation）であると言わざるを得ない（パラ 23）</li> </ul>
サービス受手国（途上国）の課税ベース確保	<ul style="list-style-type: none"> <li>越境役務提供につき、サービスの受け手である自国居住者の所得計算上、支払料金は費用控除され、自国の課税ベース減少が生ずるのが常であったが、そうした費用控除それ自体は正当であり否認する訳にはいかず、その一方で当該料金を受け取る非居住者に対して課税することで、当該課税ベース減少を打ち消すことを可能とすべきである（パラ 4、6）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>越境役務提供につき、サービスの受け手である自国居住者の所得計算上、支払料金は費用控除されて、自国の課税ベース減少が生じたとしても、当該料金を受け取る非居住者に対して課税する根拠にはならない（パラ 17）</li> </ul>
適用関係を簡素化可能	<ul style="list-style-type: none"> <li>越境役務提供が一般的に 12 条 AA で扱われる結果、租税条約の適用関係を簡素化することが可能で、例えば 12 条 A 適用のため役務が「技術上の役務」か否かを区別する必要がなくなる（パラ 11）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>現行の国連モデルの下で、越境役務提供に対する料金への租税条約の適用関係が不明確であるために、解決困難な紛争が続発し、リソースを消耗しているとは承知していない（パラ 18）</li> </ul>
執行が容易	<ul style="list-style-type: none"> <li>限度税率でのグロスベース課税は、単純かつ信頼性が高く実効的な執行方法である（パラ 12）</li> </ul> <p>（※個人消費者が支払う料金については、租税条約上は課税を制限しないでおいた上で、国内法において執行上の便宜から課税対象外とするかを、各国の判断に委ねれば足りる（パラ 57 参照））</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>個人消費者による料金支払にグロスベース課税を行う（源泉徴収義務を課す）ことは執行が困難である（パラ 22）</li> <li>国連モデル租税条約は 5 条 3(b)でサービス PE を定めているので、料金が PE 帰属所得の一部を構成することも十分あり得るが、この場合、PE 帰属所得へのネットベース課税の申告時に源泉徴収済みの税額を控除（還付）する事後処理が必要<sup>6</sup>で事務負担はむしろ重い（パラ 22）</li> </ul>
グロスアップによる転嫁の懸念	<ul style="list-style-type: none"> <li>グロスアップによって課税額が価格転嫁される程度は経済条件次第であり、またグロスアップの影響も考慮して限度税率を設定することができる（パラ 13）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>役務提供者はグロスアップによって税負担の価格転嫁を試みる（結局、消費者が高い料金を払わされることになる）可能性があり、また、外国の役務提供者を競争上不利な立場において市場へのアクセスを抑止し消費者の選択機会を妨げることにもなる（パラ 20）</li> </ul>
過剰課税の懸念	<ul style="list-style-type: none"> <li>二重課税排除措置により二重課税は軽減又は排除されるはずであるし、なお過剰課税を懸念する場合は、それも考慮して適切に限度税率を設定することができる（パラ 14）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ネットベースではなくグロスベースで課税する場合、事業全体の利益率が低い（または赤字である）場合には二重課税排除措置<sup>7</sup>は十分機能せず、過剰課税が生じかねない（パラ 19）</li> </ul>

<sup>6</sup> 役務に対する料金が PE 帰属所得の一部を構成する場合の処理は、パラ 90・91 において詳細に議論されています。

<sup>7</sup> なお、国外所得免除方式の法域も 12 条 AA に関しては外国税額控除方式に切り替えて対応する（所謂 switch-over clause）ため（パラ 29、国連モデル租税条約 23 条 A 第 2 項も参照）、12 条 AA に関する二重課税排除措置は外国税額控除方式が想定されています。

## 2. 逐条解説部分

### (1) 逐条解説部分の全体像

逐条解説部分では、1項（パラ 24 から 27 まで）、2項（パラ 28 から 48 まで）、3項（パラ 49 から 82 まで）、4項（パラ 83 から 92 まで）、5項及び6項（パラ 93 から 113 まで）、7項（パラ 114 から 118 まで）が順に解説されており、合計 10 の設例が 12 条 AA の理解を助けるために盛り込まれています。以下では、これらの設例を中心に逐条解説部分の注目される記述について取り上げます（なお、以下の設例では、S 国・R 国間に租税条約が締結されており、その内容は国連モデル租税条約と同内容とします）。

### (2) 12 条 AA は実際の役務提供地を問わずに適用される

12 条 AA の下では、役務に対する料金の支払者の居住地国は当該料金に対して課税をすることを妨げられず、これは当該役務の提供が国外でなされ、支払者の居住地国内においては何らの活動もなされていないケースであっても同様です。例えば、設例 1（パラ 45・46）、設例 2（パラ 47）、設例 3（パラ 48）では以下のように説明されています。

例	前提事実	解説
1	R 国居住者である外科医 X 氏が、R 国において、S 国居住者である患者の診察や手術を行い、当該患者からその対価の支払を受けた。	S 国居住者である患者が役務に対する料金を支払っているため、当該料金は S 国で生じたものと扱われ（12 条 AA 第 5 項）、当該料金につき S 国は X 氏に課税できる。
2	R 国居住者である外科医 X 氏は、S 国居住者である医療サービス会社 Y 社と契約を締結し、紹介を受けた患者に手術を行う。手術は R 国及び S 国の両方で行われている。なお、X 氏は Y 社の従業員ではない（もし、X 氏が Y 社の従業員である場合は、12 条 AA ではなく 15 条（労働所得条項）が適用されることになる）。	12 条 AA 第 5 項の下では、X 氏が R 国、S 国あるいは第三国のどこで役務を提供したかとは無関係に、料金を支払ったのが S 国居住者である Y 社である限り、当該料金は S 国で生じたものと扱われる。このため、当該料金につき S 国は X 氏に課税できる。
3	R 国居住者である R 社はデータベースの収集、整理、メンテナンス事業を営み、データベースへのアクセスを顧客に販売している。S 国居住者である S 社は顧客として R 社にアクセス料を支払う。	データベースへのアクセス料金も 12 条 AA 第 3 項にいう「役務に対する料金」に該当し、アクセス料金につき S 国は R 社に課税できる。R 社が当該データベースの作成作業の全部又は一部を S 国内で行ったか否かは無関係である。

### (3) 12 条 AA によるグロスベース課税と過剰課税の懸念

12 条 AA の下では、役務に対する料金についてグロスベース課税を行うことが想定されます。ネットベースの課税ではなくグロスベースでの課税が過剰課税を惹起しないかは、限度税率の交渉等において考慮されるべき論点と位置づけられています（パラ 31、69、70）。すなわち、一般に、グロスベース課税については、その税率が表面的には低く設定されていても、純所得に対する課税額の占める割合という意味での実質的な税率は高くなり得ることが指摘できます。さらに、この論点には、12 条 AA の下で課税される「役務に対する料金」の支払いと、課税対象ではない単なる費用の償還との区別が関係し得ることも併せて指摘されています（パラ 62 から 66）。設例 4（パラ 68）は簡単な数値例でこれらを例証する内容となっています。

例	前提事実	解説
4	<p>A国居住者である経営コンサルタントX氏は、企業に対してコーポレート・ガバナンス関連で助言している。X氏はB国居住者である公開会社B社との間で、60日間に亘る\$5,000/日の報酬と合理的な費用償還という内容でアドバイザリー契約を締結した。B国は役務に対する料金に対して税率5%のグロスベース課税を行う。X氏はB社から\$300,000の報酬支払と\$250,000の費用償還を受けた。</p> <p>(※ 仮にX氏が費用償還を受けない場合、B国は\$15,000(=\$300,000 x 5%)の課税を行うことになるが、実質的にはX氏の純所得\$50,000(=報酬収入\$300,000 - 費用支出\$250,000)に対して30%の税率で課税していることになる。)</p>	<p>B国が、費用償還部分を役務に対する料金ではないと扱う場合は、X氏に対して\$15,000(=\$300,000 x 5%)の課税を行うことになる。この場合、実質的に見て、X氏の純所得\$300,000(=報酬収入\$300,000 - 費用支出\$250,000 + 費用償還\$250,000)に対しても5%の税率で課税していることに変わりはない。これに対して、B国が、費用償還部分も含めて役務に対する料金と扱う場合には、X氏に対して\$27,500(=[報酬収入\$300,000 + 費用償還\$250,000] x 5%)の課税を行うことになる。この場合、実質的にはX氏の純所得\$300,000に対して約9%の税率で課税していることになる。</p>

#### (4) 「役務に対する料金」とそれ以外の支払金との区別

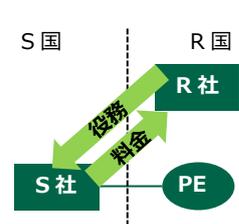
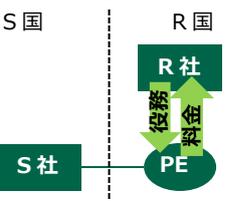
12条AAは「役務に対する料金」を広範に対象としています(パラ52から54)、モデル租税条約上の他の規定の適用対象となる支払金との区別が問題となる場面も想定されます。例えば、利子(11条)や不動産の賃料(6条)との区別については設例5(パラグラフ73-75)、知的財産の使用料(12条)との区別については設例6(パラ76-78)、またノウハウ移転の対価(12条)との区別については設例7(パラ81・82)で、それぞれ解説されています。特に、知的財産関連収入については微妙な判断を求められる懸念もあるため、12条AAの限度税率と12条の限度税率とを同一に設定することで、事実上、どちらの条文に該当するのか逐一厳密に判定する必要をなくす、との実務的な対応策の可能性も示唆されています(パラ79)。

例	前提事実	解説
5	<p>R国居住者である金融機関R社は、預金受け入れ、信用供与、クレジット・カード、デビット・カード、送金サービス、銀行手形、保証、外国為替、金融商品、デリバティブ商品、投資リサーチ、アドバイザリー・サービスなど、幅広い金融サービスを顧客に提供している。R社の顧客であるS国居住者は、金融サービスの対価をR社に支払った。なお、R社はS国に恒久的施設を有していない(仮に、R社がS国に恒久的施設を有していると、恒久的施設帰属所得として、12条AAではなく7条の適用場面となり得ることに留意)。</p>	<p>金融機関R社が提供するサービスへの受取対価は12条AAの対象である「役務に対する料金」に該当することになる。ただし、金融機関が顧客に資金を一定期間貸し出す対価として利息を受け取る場合については、金融機関は顧客にその資金を一定期間使用させただけであって、顧客に役務を提供している訳ではないため、当該利息は「役務に対する料金」には該当しない。なお、同様の議論が、保有不動産を一定期間使用させて不動産賃料を収受した場合にも当てはまると考えられる。</p>
6	<p>R国居住者であるR社は、S国居住者であるS社に対して、工業用化学品の製造を目的として、R社の化学物質に係る特許の実施権を設定した。また、R社は、その専門知識・技術を用いて、S社が工業用化学品を所定の規格で製造するのを支援することにも合意した。具体的には、R社は、S社に対して、製造手順の開示及び当該製造手順に沿った製造の支援や、製造過程で要する材料等に関する仕様書の提供を行う。更に、R社は、S社が見込み数量・品質のとおり工業用化学品を製造できるように最善を尽くす旨(ベスト・エフォート条項)にも合意している。</p>	<p>S社がR社に支払う特許の実施料は使用料(12条)であって「役務に対する料金」(12条AA)ではない。しかしながら、S社がR社から受けたサービスに対する支払いは、R社がS社に財物やその使用権を移転していないことからすれば、使用料には該当しない。R社はS社に代わって専門知識・技術を駆使して、S社が化学物質に係る特許を実施する結果について保証していることから、S社によるR社への支払いは、12条AAの対象である「役務に対する料金」に該当する。</p>

7	<p>S国居住者であるS社は、R国居住者であるR社と契約を締結し、R社が開発した秘密方式又は秘密工程である特殊製法の使用権を取得した。当該契約では、R社は、厳格な守秘義務を課した上でS社に関連情報を提供するとともに、専門知識を駆使してS社の従業員に対して特殊製法の使用につき必要な研修を行う（仮に、研修が秘密方式又は秘密工程の移転に必要なものではなく、S社が余所からも同様の研修を受けられるような場合には、当該研修はノウハウの移転ではないとして、研修費は「役務に対する料金」（12条AA）に該当することになる）。</p>	<p>S社がR社に支払う秘密方式若しくは秘密工程である特殊製法の使用権の対価は「産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報」（12条3項）の対価であって、使用料に当たる（なお、ノウハウに係る情報が知的財産法制では保護されない場合でも、以上の結論に変わりはない）。さらに、S社がR社に支払う研修費も、R社のノウハウをS社に移転するために必要な研修であるため「産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報」の対価といえる。よって、S社が支払ったのは使用料であり「役務に対する料金」（12条AA）ではない。</p>
---	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**(5) 条約相手国内の恒久的施設が料金を負担してる場合は源泉地国課税を制限（12条AA第6項）**

12条AA第6項では役務に対する料金の支払者が条約相手国（当該料金の受領者の居住地国）に恒久的施設を有し、当該恒久的施設によって当該料金が負担されている場合、当該支払は支払者の居住地国で生じたものとは扱われない旨が規定されています。かかる規定の趣旨は、このような場面では、支払者の居住地国より恒久的施設の所在地国（条約相手国）で行われる活動に当該料金は経済的に密接に関連していると観念されるためであるとのことです（パラ105）。12条AA第6項の適用については、設例8（パラグラフ101・102）及び設例9（パラ103・104）で例解されています。

例	前提事実	解説
8	 <p>R国居住者であるR社は、S国居住者であるS社にサービスを提供する。S社は、S国だけでなくR国でも恒久的施設を通じて事業を営んでいる。もっとも、R社がS社に提供するサービスは、S社がS国で行う事業に関連し、R国所在の恒久的施設を通じて行う事業には関連がない。</p>	<p>役務に対する料金をS国居住者であるS社が支払っており、S社のR国内の恒久的施設が当該役務に対する料金を負担している場合ではないため、当該役務に対する料金はS国内において生じたものとされ（12条AA第5項）、S国は当該役務に対する料金に対して課税することができる。</p>
9	 <p>R国居住者であるR社は、S国居住者であるS社にサービスを提供する。S社は、S国だけでなくR国でも恒久的施設を通じて事業を営んでいる。R社から提供されるサービスに対する料金の支払いは、R国にあるS社の恒久的施設が負担している。</p>	<p>S社のR国内の恒久的施設が当該役務に対する料金を負担しているため、当該料金はS国内で生じたものとは扱われない（12条AA第6項）。当該役務に対する料金に対するS国の課税は制限され（12条AA第2項）R国が排他的に課税する（12条AA第1項）。</p>

**(6) 12条AAのソース・ルールと三角事例における適用関係（複数の源泉地国課税）**

最後に12条AAのソース・ルールと三角事例について触れます。12条AAのソース・ルールは、①「支払者が一方の締約国の居住者であるとき」（支払者基準）と②「支払者が、いずれかの締約国の居住者であるか否かを問わず、一方の締約国内に恒久的施設を有する場合において、当該料金を支払う義務が当該恒久的施設について生じ、かつ、当該料金が当該恒久的施設によって負担されるものであるとき」（恒久的施設基準）という二つの基準を併用しています。ソース・ルールとして恒久的施設基準が用いられる場面として、設例10（パラ106・107）のような三角事例が考えられます。

例	前提事実	解説	
10	<p>T国</p> <p>R国</p> <p>R社</p> <p>T社</p> <p>PE</p> <p>S国</p>	<p>T国居住者であるT社は、S国で恒久的施設を通じて事業を営んでいる。T社は、R国居住者であるR社に対し、S国で実施されるT社の事業活動に関連してR社から提供を受けた役務に対する料金を支払う。また、T社がR社に支払った役務に対する料金は、T社のS国内の恒久的施設帰属所得の計算上、損金の額に算入されている。</p>	<p>役務に対する料金の支払者であるT社はS国居住者ではないが、S国内に恒久的施設を有し、当該料金を支払う義務が当該恒久的施設について生じ、かつ、当該料金が当該恒久的施設によって負担されるものであるため、当該料金は、S国内において生じたものと扱われ（12条AA第5項）、S国は当該役務に対する料金に対して課税することができる。</p>

なお、設例10のような三角事例において、T国・R国間でも租税条約が締結されており、その内容が国連モデル租税条約と同内容であったとすると、役務に対する料金をT国居住者であるT社が支払っているため、支払者基準によって、当該役務に対する料金はT国国内において生じたものとされます（12条AA第5項。なお、R国内に恒久的施設がある場合ではないため12条AA第6項の適用はありません）。このため、T国も当該役務に対する料金に対して課税することができます。結果として、当該料金については、T国及びS国がいずれも源泉地国としてR社に対して課税することになります（複数の源泉地国課税）。なお、T国・R国間の租税条約及びS国・R国間の租税条約のいずれにも、T国及びS国による源泉地国課税の競合を調整する機能は備わっていないと解されます（パラ110）<sup>8</sup>。

## IV おわりに

従来は、配当・利子・使用料・賃料等の資本所得については、資産又は顧客に着目した所得源泉地を定め、費用控除のないグロスベースで課税する一方、販売事業や役務提供事業に伴う事業所得については、所得を得た主体の事業に着目して所得源泉地を定め、費用控除後のネットベースで課税を行う傾向にありました。ところが、2025年版国連モデル租税条約で新設される12条AAは、これまで主に資本所得に用いられてきた顧客に着目したソース・ルールとグロスベース課税を、役務提供事業に伴う事業所得にも適用しようとするものです。また、海外事業者からサービスを受けた国内事業者が支払う対価の額に一定の税率をかけた税額を自国に納めるとするのは、まるで消費税の電気通信利用役務の提供についてのリバースチャージの仕組みに類するようでもあり、付加価値税的な発想への接近という意味でも興味深い展開です。

ただし、12条AAのコメンタリーでは理論的な裏付けについての検討は乏しく、途上国グループによる課税権拡大への期待という素朴な動機から提案された条項がそのまま採用されているようにも見受けられます。したがって、実務・理論への影響はいずれも限定的に留まる可能性があります。今後12条AAを巡ってどのような議論が交わされるのかは、引き続き注目に値すると思われれます。

<sup>8</sup> さらに、T国・S国間で国連モデル租税条約と同内容の租税条約が締結されていても、T国・S国間の租税条約の12条AAは非締約国（R国）の居住者が受領する支払いについては適用がないため、本文で述べた結論を左右するものではないと解されます。ちなみに、ソース・ルールとして支払者基準と恒久的施設基準を併用する場合、三角事例において源泉地国課税が競合する結果となることは、利子のソース・ルール（OECDモデル租税条約11条5項及び国連モデル租税条約11条5項）に関する典型論点であるところ、そのような源泉地国課税の競合は租税条約で対処される事項ではないとの認識が一般的であるようです。See Werner Haslechner, *Article 11*, in KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAX CONVENTIONS 1033, 1085-1086 (Ekkehart Reimer & Alexander Rust eds., 5th ed. 2022).

当事務所では、クライアントの皆様のビジネスニーズに即応すべく、弁護士等が各分野で時宜にかなったトピックを解説したニュースレターを執筆し、随時発行しております。N&A ニュースレター購読をご希望の方は [N&A ニュースレター 配信申込・変更フォーム](#) よりお手続きをお願いいたします。

また、バックナンバーは [こちら](#) に掲載しておりますので、あわせてご覧ください。

本ニュースレターはリーガルアドバイスを目的とするものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、日本法または現地法弁護士の適切なアドバイスを求めている必要がある場合があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所または当事務所のクライアントの見解ではありません。

西村あさひ 広報課 [newsletter@nishimura.com](mailto:newsletter@nishimura.com)