

BEPS Action 7 (PE 課税)は何故知的誠意を欠くのか

立教大学法学部 浅妻章如

——OECD (または加盟国) が対企業・対途上国の二正面作戦を強いられている、という苦しい状況には同情するが、知的誠意を欠いた議論を見て租税法研究者は何をすべきか。

1. 序: 議論の段階
2. OECD BEPS Action 7 (Preventing the Artificial Avoidance of PE Status)
3. 現行ルール of 歴史的選択と、ありえた選択肢
4. OECD の議論は知的誠意を欠いている: 代理人 PE
5. OECD の議論は知的誠意を欠いている: 準備的補助的活動例外
6. arm's length の御旗のもとに

1. 序: 議論の段階¹

第一段階: 所得の地理的割当と人的帰属は違う ←今日は立ち入らない

第二段階: PE なければ課税なし及び arm's length 準拠といった現行国際租税法の根幹を前提とした上で、線引 (PE 認定基準や所得区分等) をその根幹に整合させるように精緻化することを考察 ←今日はここが中心

第三段階: 現行ルールの根幹を前提としないが、所得の地理的割当が事業地基準であることは前提とした上で、事業地基準としての所得の地理的割当に整合的な課税権配分 (PE なしでも課税権を認めるとか、arm's length の例外を認めるとか) を考察 ←今日は広げるとしてもここまで

第四段階: 所得の地理的割当が事業地基準であることも前提としない (顧客所在地課税等) 考察
 fair share of tax among countries の着眼点は? ²
 事業地基準 vs. 需要地基準 place of business³ vs. place of demand
 分かりやすさ優先なら place of production vs. place of consumer⁴

2. OECD BEPS Action 7⁵ (Preventing the Artificial Avoidance of PE Status)⁶

A. Artificial avoidance of PE status through *commissionnaire* arrangements and similar strategies⁷ [A~D の別によらず UN モデルの一人条項は挿入する流れ]

¹ 元々は浅妻章如「サービス所得等の国際課税に関する3段階の nexus の考察と BEPS」論究ジュリスト 5号 244-247頁(2013)

² Double Irish & Dutch Sandwich におけるアイルランドのような資金供給者居住地国課税権は恐らく劣後する。

³ production はジョン・イー・ミッチェル事件・東京地判昭和 60 年 5 月 13 日判タ 577 号 79 頁の製造地説を想起させて狭きに失するので sales activity 等も含む business としたいが、place of business は、時に「市場への参入」も含めて論じられてきた (田村善之『知的財産権と損害賠償』(弘文堂、1993)の市場機会論の影響はないと思うが)。しかし、place of demand と対置する場合は、市場の存在は基準ではない。「市場への参入」という意味を想起させず、しかし production も selling も含めるような用語はなかろうか?

⁴ place of consumption だと、旅行とかがややこしくなる。

⁵ <http://www.oecd.org/ctp/treaties/action-7-pe-status-public-discussion-draft.pdf>

⁶ “tectonic shift in international tax” (地殻変動?) by H. David Rosenbloom (2014 WTD 212-1) …元々は源泉課税管轄を抑制するはずだったのに、という話。

“eye-opening” by John L. Harrington(同) …カマトトぶるなど私は思う。皆薄々分かっていた問題でしょ、と。

⁷ 宮武先生の質問 (代理人 PE 限定のようにも Action 7 全体のようにも聞こえた) に対し Michael Lang 先生は「not really well developed」との回答 (2015.1.14 @ 日本工業倶楽部)。どこか拙いかまでは述べてないが、OECD

- Option A: 契約締結→契約締結への貢献…Add a reference to contracts for the provision of property or services by the enterprise; replace “conclude contracts” by “engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts”; strengthen the requirement of “independence”
- Option B: 契約締結→実質的交渉…Add a reference to contracts for the provision of property or services by the enterprise; replace “conclude contracts” by “concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts”; strengthen the requirement of “independence”
- Option C: 本人の名において→本人の計算で | 契約締結への貢献…Replace “contracts in the name of the enterprise” by “contracts which, by virtue of the legal relationship between that person and the enterprise, are on the account and risk of the enterprise”; replace “conclude contracts” by “engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts”; strengthen the requirement of “independence”
- Option D: 本人の名において→本人の計算で | 実質的交渉…Replace the phrase “contracts in the name of the enterprise” by “contracts which, by virtue of the legal relationship between that person and the enterprise, are on the account and risk of the enterprise”; replace “conclude contracts” by “concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts”; strengthen the requirement of “independence”

B. Artificial avoidance of PE status through the specific activity exemptions⁸

- Option E: 全体として準備的補助的(不明瞭すぎて問題の先送り⁹)…Amend Art. 5(4) so that all its subparagraphs are subject to a “preparatory or auxiliary” condition
- Option F: 「引渡し」削除…Removing the reference to “delivery” from subparagraphs a) and b)¹⁰
- Option G: 「購入」削除(7条改正対応)…Delete the exception for purchasing
- Option H: 「購入」「情報収集」削除…Delete the exceptions in subparagraph d)

の検討スケジュールが拙速であることを懸念していた。

余談: Action 2&6 に関し GAAR や一般的租税条約恩恵否認に懐疑的であり、各規定の解釈でどうにかするのが good lawyer である旨を Lang は述べた。オーストリアでは租税法令の目的的解释が当然に許されると考えられているのか、はよく分からない。私の印象では、日本・カナダの裁判所は各規定の解釈でどうにかすべきという考え方を受け入れないのではないかと思う。例えば代理人 PE 成立要件を緩く(課税庁に有利に)解釈すべきと OECD コメンタリー5条32段落に書かれているが、日本の裁判所が受け入れるかは定かでない。

⁸ David D. Stewart, 2014 WTD 221-7 BEPS Action 7 Draft Indirectly Addresses Digital Economy Issues [Thomas M. Zollo を代弁]; Margaret Burow, 2014 WTD 229-1 Greater Incidence of Digital Economy PE Unlikely under OECD Proposals [Claudio Cimetta 等の代弁]

Michael Lang のペーパー(註7)にもそれらしき文言があるが私は遅刻したため聞いてない。

事業地基準から需要地基準への転換を言わない限りは、Action 7 の関係範囲は、アマゾンの有形商品等限定的な話なのではないかな(オンライン取引等には波及しないから 2014 WTD 229-1 の方が正当)、と私は思うのだが。

⁹ delivery はかねてから準備的補助的ではなく政治的妥協と言われてきたので、もし Option E を採るなら delivery はほぼ必然的に準備的補助的から外れねばおかしい。しかし Option E で、かつ delivery を外さないなら、Option E は何を言っているか分からなくなる。

¹⁰ アマゾン対応に限定するか？

Option I: 活動分割への対応…Provision that would address the fragmentation of activities for the purposes of paragraph 4

Option J: I と類似…Variation of the provision that would address the fragmentation of activities for the purposes of paragraph 4

C. Splitting-up of contracts

Option K: 契約分割への対応(5 条 3 項)…Provision to address the splitting-up of contracts

Option L: 契約分割と一般的租税回避否認…No specific rule for the splitting-up of contracts; relying on the general anti-abuse rule proposed as part of the work on Action 6¹¹

D. Insurance [代理人 PE の続きに位置付けるべき]

Option M: 保険特則(UN モデル参照)…Provision that deems a PE to exist with respect to certain insurance activities

Option N: 保険特則なし…No specific rule for insurance enterprises; relying on the changes to Art. 5(5) and 5(6)

E. Profit attribution to PEs and interaction with Action Points on Transfer Pricing

3. 現行ルール of 歴史的選択と、ありえた選択肢¹²

源泉課税管轄(源泉徴収によらない内国企業並み課税の対象)の画し方

【 α : 所得源泉(地理的割当)】【 β : 閾値(PE の要件等)】【 γ : 課税所得の範囲】

(この議論の前提として、源泉課税管轄は無いよりは在る方がマシであろうと考えている)

◇帰属所得主義 …separate accounting (arm's length)¹³の発想

【 α : γ に揃える】【 β : PE】【 γ : PE 帰属利得】…PE なければ課税なしに整合的

(サービス PE¹⁴は物理的所在を要求する限りで現行ルールから大きくは逸脱しない)

◇全所得主義 …旧アメリカ方式。上と下の折衷といえる

【 α : 取引毎の源泉決定】【 β : PE】【 γ : α に揃える】…PE なければ課税なしと不整合

◇全所得主義の更にその先 …やるとすれば formulary apportionment だろうか

【 α : 源泉決定(取引毎ですらないかも)】【 β : PE+関連会社】【 γ : α に揃える】… β は執行のみ¹⁵

separate accounting は所得源泉を事業地基準にすることと相性が良い。

formulary apportionment は所得源泉を需要地基準にしても事業地基準にしても機能する。

¹¹ 日本の準一般的租税回避否認(法 132 条等)の考え方だと、まず機能しなさそう。

¹² 元々は浅妻章如「帰属所得主義と恒久的施設課税の今後」『租税法と市場』435-450 頁(有斐閣、2014)

¹³ separate accounting と arm's length はイコールではないが、arm's length 以外の配分基準が見出しにくい。

¹⁴ Joel Nitikman, More on Services PEs -- What Is a Connected Project?, 2014 WTD 231-13; 62(2) Canadian Tax Journal 317 (2014)…どちらかというとも 5 条 3 項 Splitting-up 対策の話。

¹⁵ PE 概念は、源泉課税管轄の正当化と限定という、2 種類の機能が期待されている。ここは限定のみ。

4. OECDの議論は知的誠意を欠いている：代理人PE

AOA (authorized OECD approach)は arm's length 準拠を進めた。ならば代理人 PE 帰属利得算定において銀行側主張 (single taxpayer approach) を真摯に受容すべきであった。

synergy 利得配分 (double taxpayer approach という語は当時なかったが) はありえないではないと修士の時考えたが、代理人 PE と同じ活動をしている支店との対比において破綻する¹⁶というのが当時(今も)の私見¹⁷。

synergy 利得配分による源泉地国税収増を目論むならば、arm's length 準拠で源泉地国の PE 課税を制約するという発想に逆らうことになる。double taxpayer approach のためには arm's length から修正せねばならない。

single taxpayer approach ならば Option A～D(問屋方式対策)は源泉地国税収増に寄与しない。
(Option M～N 保険特則の有無に関しても本節で述べることは同様に妥当)

single taxpayer approach の弱点は、本人と代理人(つぼい者)との間の契約条項が【できるだけ代理人機能を削ること】への対策が打てないことにある。arm's length における契約条項は契約自由の原則下にあるのだから、問屋方式だけの問題ではなく、arm's length 準拠に必然的に内在する弱点であろう。(single の別の難点として、代理人の税率が適用されるのか本人の税率が適用されるのか不分明という問題はある。この点は double の方がクリアである)

しかも本支店間ならば【契約がない】という arm's length からの乖離の正当化余地がありうる一方、本人・代理人間では契約があるので、arm's length からの乖離は一層正当化しにくくなる。

arm's length 準拠強調は本稿 1 第二段階の議論であるが、double taxpayer approach により実物経済活動帰属利得と人的帰属利得とは別になりうると考えたいのであれば本稿 1 第三段階の議論に踏み込まねばならない。

(逆に、代理人 PE に関する double taxpayer approach に拘るならば、AOA でなく PE 帰属利得に関し本稿 1 第三段階の観点を踏まえ arm's length 準拠から修正を図ることになる…註 12)

Option A～D を考えていくうちに、arm's length 準拠こそが源泉課税管轄保守の障害である、ということに気付くはず。そこに気付かないフリをしているのは、知的誠意に欠ける。¹⁸

◇arm's length 準拠による契約自由の下での源泉課税ベース削りを容認し、対企業で屈服する代わりに、途上国を封じ込むか？

◇arm's length から修正し(リスク負担の契約による配分を否認する¹⁹等)対企業の文脈で源泉課税管轄保守を図る代わりに、対途上国で屈服するか？

5. OECDの議論は知的誠意を欠いている：準備的補助的活動例外

¹⁶ 修論を書く前か後か記憶が朧気だが、李昌熙先生と議論した際も、single taxpayer approach という語は当時なかったが、明らかに single taxpayer approach を前提としていた。

¹⁷ 代理人 PE 問題は代理人が源泉地国の居住者か非居住者かで区別して考えるべきと浅妻章如「恒久的施設を始めとする課税権配分基準の考察—所謂電子商取引課税を見据えて—」国家学会雑誌 115 巻 3・4 号 321-382 頁(2002)に書いた。非居住者代理人に関しては代理人 PE 該当性を広げないと源泉課税管轄保守を果たせない。

¹⁸ 法律論というのは多かれ少なかれ知的誠意を欠くものなのかもしれない。退職金と損賠との相殺。

¹⁹ PE 課税の歴史に照らせば、自国国内にある事業活動だけ見て課税する(isolierende Betrachtungsweise)という発想であるから、国内支店と外国本店・支店との間でどのようなリスク負担がなされているかなど知ったこっちゃない、という論理は充分成り立ちうるはず。(そういえば、AOA の後、分離観察法はどうなったのだろう?)

漸く 5 条 4 項が arm's length と不整合であることについて共通理解が醸成されてきた。何らかの閾値を設ける必要があるにしても活動の性格に着目するのはナンセンス²⁰。AOA (arm's length 準拠) からすれば 5 条 4 項廃止論が少なくとも選択肢の一つには掲げられねばおかしいところ、そこを見えないフリをしているのは、知的誠意に欠ける。勿論 5 条 4 項廃止論が対途上国の文脈で政治的に採用し難いという事情は理解できる。

分割 (fragmentation / splitting-up) 対策 (Option I~L) (一部 5 条 3 項) (本稿 3 再掲) 【 α : 源泉決定 (取引毎ですらないかも)】 【 β : PE + 関連会社】 【 γ : α に揃える】 【 β : PE + 関連会社】が、少し現実味を帯びてきたかもしれない²¹。

【 β : PE + 関連会社】が明示に肯定される例は知らないが、profit sharing 関係 (stille Gesellschaft, limited partnership など) での欧米における PE 認定 (アメリカは 3 号 PE、欧州は恐らく 1 号 PE という違いはあるものの) は、要するに【契約条項次第で源泉課税ベースが削られることへの反発】なのであろう、と私は理解している。

6. arm's length の御旗のもとに²²

岡村忠生論文²³は arm's length という錦の御旗で好き勝手な課税の横行を懸念。
(拙博論は、企業側が arm's length を駆使して源泉課税ベースを削れることを懸念)

前々節および前節で見たように、Preventing 重視なら arm's length からの修正を考えなければ、対企業で有効な手を打てない。しかし AOA を採択した手前、OECD が明示的に arm's length からの修正をいうとは考えにくい。暫くは arm's length という建前の下で前々節および前節で見たような arm's length からの修正がなされるであろう。

例 移転価格対抗策 (arm's length から外れる可能性が認識されている)^{24,25}

Option 1 Hard-to-value intangibles (HTVI) … 所得相応性基準も辞さず

Option 2 Independent investor²⁶ … リスク負担否認。time value は否認不可。

Option 3 Thick capitalization²⁷ … time value 帰属すらおかしいとの論理。

Option 4 Minimal functional entity … リスク負担・資金負担の地位を否認しないと意味がない。

²⁰ 5 条 4 項に理屈がないことは私のオリジナルではないけれども (Skaar 1991)。

²¹ 段々イタリアの Philip Morris GmbH, Corte Suprema Di Cassazione 7.3.2002, 4 International Tax Law Reports 903-946 (2002) を笑えない空気になってきた。ところで、関連企業をまとめあげる発想に関連して、Action 4 (Interest Deductions and other Financial Payments (18 December 2014 - 6 February 2015)

<http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-action-4-interest-deductions.pdf>) の中で、group-wide の執行の難点が、移転価格税制全般における formula への反発 (formula に対する学説の期待と実務家の拒絶) と類似するように思われた。Action 4 に関し fixed ratio は ACE/BEIT に近づく発想なので一研究者としては好ましいと感じているが、近づくといっても距離はまだ相当あろうから、受け止め方に戸惑っている。

²² <https://www.youtube.com/watch?v=B8WKiA53Gj4>

²³ 岡村忠生「国際課税」『岩波講座 現代の法 8 政府と企業』287 頁 1997 年。314 頁より抜粋——「実体的な原則のない ALS [Arm's Length Standard] は、協調の外観を作るためのスローガンとして便利」

²⁴ OECD, Public Discussion Draft: BEPS Actions 8,9 and 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (Including Risk, Recharacterisation, and Special Measures) (19 December 2014 - 6 February 2015) p.41 以下 <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-actions-8-9-10-chapter-1-TP-Guidelines-risk-recharacterisation-special-measures.pdf>

²⁵ PE 課税にも波及する話であろう。A 国法人 B 社の C 国 D 支店が資金を提供し E 国 F 支店で開発をした場合、D 支店に知財利益が帰属するという主張に、E 国はどう対抗するか？

²⁶ 米の cost sharing agreement/arrangement 対策に類似。

²⁷ 過大資本という発想は、arm's length から大きく外れている。

Option 5 Ensuring appropriate taxation of excess return…CFC 税制拡充²⁸

5 は別筋。1 はぎりぎり arm's length の範囲内の修正という論理でいけないこともない²⁹。

2~4 は要するに【arm's length で存在しうるリスク負担・資金負担】を否認したいということであって arm's length の論理から外れる。

私は arm's length の論理から外れるからといってそのことが直ちに立法論の障害となるわけではないと考えている(但しそれは本稿 1 第二段階ではなく第三段階の範疇に入る)。特に PE 課税においてはリスク負担・資金負担の考慮抜きの価格を仮想すべきと考えているし(拙博論³⁰では【事業の成果】と表現した。事業段階と分配段階を分け、前者)、PE 課税の考え方は移転価格でも妥当しうると考えている。PE 帰属利得算定に際し、【機能・資産・リスク】が挙げられるが、リスクを挙げたのは失敗。

arm's length 基準による租税回避対策が従来の議論であったのに対し、現在騒がれている移転価格問題(組織再編や知的財産移転等)は、arm's length を活用した租税回避でもある³¹、と受け止めるべきであると思っている。【arm's length に沿ったプランニングだけど課税庁として看過できないから対策立法を講じる】と言わねば知的誠意を欠くと私は思っているが、OECD の面子としてそんなことは言えないかもしれない。

そしていつか誰かが言う…「arm's length の御旗を掲げているが実体がないではないか！」³²

²⁸ CFC 税制は課税のタイミングを早める(アメリカの発想)ものであって、そう考えるならば、excess return の帰属が arm's length から外れているか否かの問題とは別の問題として対処できる筈だが、CFC 税制は移転価格税制のバックアップという位置付けにあると OECD は考えているらしい(それは欧州の人為的租税回避への対策としてのみ CFC 税制を認めることと整合するが、アメリカの発想とは反りが合わない)。

excess return のみならず外国子会社資本に適正に帰属する所得(time value)も含めて所得の地理的割当の観点から問題視するのが私見。→註 31(オーストラリアの人に上手く伝わるだろうか?)

²⁹ 現実取引で hindsight はあまりない、という契約実態を基に企業側が猛反発するものの、arm's length は実体の配分の基準の問題であるにすぎないから、実態は重要な障害ではない。

³⁰ 浅妻章如「所得源泉の基準、及び net と gross との関係(3・完)」法学協会雑誌 121 巻 10 号 1507-1606 頁(2004)の 1542 頁以下。尤も、言っていることがマルクス経済学の労働価値説なのではないかという疑問について、上手く処理できない。ここを深彫りしていくとかなり厄介で、【日本のサービス業の低生産性】という議論は金銭対価ばかりに着目しサービスのもたらす効用を度外視しているから不充分だ(欧米のサービスは高いばっかりで満足度は低いでしょという話)、とか、面倒くさい話になっていく。

³¹ 浅妻章如「Google 等の租税回避の対抗策における移転価格以外の課題」中山信弘先生古稀記念(弘文堂)

³² そしてやっぱり法律論というのは知的誠意を欠くものなのだ(註 18)と再認識するのかもしれない。