

租税法学会第 36 回総会「国際租税法の新たな潮流」(2007 年 10 月 8 日於同志社大学)(差替版)

(2) PE をめぐる課税問題

立教大学 浅妻章如

1. 序：本報告の流れ

PE の認否 / 帰属利得¹ / 源泉地国の反抗? / その他

2. PE の認否

2.1. PE・代理人 PE の認否

電子商取引に関する PE の認定についての議論(実際上は帰属する利得が小さい?)

イタリア: Philip Morris 事件²...積極的な PE 肯定事例(伊人も異端視?)

2.2. 組合等を通じた PE の認否

非居住者・外国法人が国内の組合等に参加している場合、国内 PE ありの傾向³。PE を認定しているのか(組合等を通じて源泉地国内の物的施設について共有持分を非居住者たる投資家が保有していると考えなのか) 代理人 PE を認定しているのか(源泉地国内の業務執行組合員等が非居住者たる投資家の代理人であると考えなのか)?

匿名組合の場合: 日本では PE なしの傾向⁴。Skaar⁵によれば PE あり?

2.3. service PE の提案

役務提供が行われているだけで PE を認定しようという OECD の提案⁶

¹ OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part I (General Considerations), II (Banks) and III (Global Trading) (December 2006) (<http://www.oecd.org/dataoecd/55/14/37861293.pdf>); OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, Part IV (Insurance), revised public discussion draft 22 August 2007 (<http://www.oecd.org/dataoecd/46/6/39163765.pdf>); OECD, Revised Commentary on Article 7 of the OECD Model Tax Convention (10 April 2007) (<http://www.oecd.org/dataoecd/0/2/38361711.pdf>).

² Ministry of Finance (Tax Office) v. Philip Morris GmbH, Corte Suprema Di Cassazione (Sezione Tributaria), Rome, Judgment date: 7 March 2002, reported in 4 International Tax Law Reports 903-946 (2002)

³ 参照: Kingroup case, Conseil d'Éta, 4 avril 1997, N° 144 211, (1997) 1 OFLR 399, RJF 5/97, no 424 ...非居住カナダ法人が transparent entity たる EIG に参加していた事例。仏加租税条約第 7 条が適用されるのは、企業が自身で実現した利得だけであり、それ故に、EIG のメンバーとして transparent entity がそのフランスにおける活動から得た利得の一部を受け取る場合には、適用されないと判断された。/ Unger v. Commissioner, 936 F.2d 1316 (1991); T.C. Memo 1990-15...カナダ居住者がアメリカの limited partnership に投資していた事案で、アメリカに PE を有していると認められた。

⁴ 参照: 国税不服審判所平成 15 年 6 月 30 日裁決、裁決事例集未登載、裁決書[平 15.6.30 東裁(諸)平 14-291 号]...請求人たるオランダ法人は、問題となった配当金は匿名組合契約に基づくものであるため日蘭租税条約 23 条(その他所得条項)により日本に課税権が認められないと主張していたが、任意組合の性質を有すると認定され、内国法人の事務所は請求人にとっても恒久的施設に該当するとされた事例。

⁵ Arvid Aage Skaar, PERMANENT ESTABLISHMENT: EROSION OF A TAX TREATY PRINCIPLE (Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991)によれば、概ね joint venture 以外について PE が認定される傾向にあると整理されている。但しそこでいう silent partnership と匿名組合との異同については慎重であるべきかもしれない。匿名組合を組織とみるか投資と見るかに関し、淵圭吾「匿名組合契約と所得課税なぜ日本の匿名組合契約は租税回避に用いられるのか?」ジュリスト 1251 号 177 頁(2003)。

⁶ OECD, Discussion draft on proposed commentary changes on the tax treaty treatment of services (8 December 2006) (<http://www.oecd.org/dataoecd/2/20/37811491.pdf>). 越境的役務活動についての税務上の取り扱いについての検討の一巻。尤も検討は始まったばかりのようにも伺える。参照: Carol A. Dunahoo, Multinationals Ask OECD to Withdraw Services Proposal, 45 Tax Notes International 769 (26 February 2007).

3. OECDの報告書：帰属利得を中心に

3.1. 基本的方向

transactions と dealings との区別 法人格がない故の特殊性(の有無)の探求
functionally separate entity approach: 者(企業)全体の損益が P E 帰属利得の下限・上限
とならないという発想

K E R T: key entrepreneurial risk-taking functions (Part II, III & IV でも使用⁷⁾)

Part I: “significant people functions relevant to the economic ownership of assets”
and “significant people functions relevant to the assumption and/or management
(subsequent to the transfer) of risks”

3.2. 資本構成と内部利子控除

内部利子費用控除否定⁸⁾から、認める方向へ
資本(“free” capital)配分については決定的な解なし⁹⁾

3.3. 知的財産

現行コメンタリー(第 17.4 段落)の cost allocation model の否定

知財の経済的所有を観念。経済的所有を有する部門(本店・P E)の探求¹⁰⁾。

(疑問：知財の属地性¹¹⁾との関係で A 国知財使用権の経済的所有が B 国 P E に帰属しうる
か？ / 他製知財について使用権の経済的所有を観念するならば、自製知財について知財
本体の経済的所有と使用権の経済的所有の両方を観念するか？ / 内部知財使用料支払に
対する源泉徴収課税の可否¹²⁾)

3.4. 代理人 P E に帰属する利得

single taxpayer approach(代理人報酬が適正であればそれだけが源泉地国での課税対象と
なるとする見解)は代理人 P E 規定を無為にするものであるとして排斥¹³⁾(ビジネス界だ
けの意見にすぎないと一蹴¹⁴⁾)

3.5. その他：不合理な規定の整理等

7 条 5 項(購入だけでは帰属利得なし)の削除
李昌熙による、購入活動利得非帰属をめぐる矛盾の指摘¹⁵⁾

4. 評価・検討

4.1. 帰属(attribution)という語の多義性

取引、権利義務の帰属...デジタルの発想¹⁶⁾(例：本店取引か支店取引か cf.法人 11 条)

⁷⁾ 尤も註 1, Part I, paragraph 19 によれば、用語の違いが考え方の違いを示すというよりは、一般論における業種ごと・企業ごとの違いへの配慮にすぎないようである。

⁸⁾ 参照：現行 OECD コメンタリー 7 条第 18.3 段落。

⁹⁾ 参照：註 1, Part I, Section D-2 (v)(b)(3)(B)。

¹⁰⁾ 参照：註 1, Part I, Section D-2 (iii)(c)。

¹¹⁾ 例えば、註 1, Part I, paragraph 105 の「[I]t is common for intangible property to be used simultaneously by more than one part of the enterprise.」という表現は、知財の属地性に配慮しているのであるか？

¹²⁾ 参照：註 1, Part I, paragraph 238 は回答拒否。

¹³⁾ 参照：註 1, Part I, paragraphs 272-275。

¹⁴⁾ 参照：註 1, Part III, paragraphs 285-286。

¹⁵⁾ Chang Hee Lee, The Unstable Dependent Agency Permanent Establishment Concept, 97 Tax Notes 271 (October 14, 2002)... <本店・支店関係で、本店が製造し、支店(在庫なし)が販売活動をする場合> と <本人・代理人関係で、本人が製造し、代理人が販売する場合> との比較。

移転価格の問題...利益の配分...アナログの発想（資本配分も？）

4.2. OECD報告書の全体的な方向性

「独立別個の企業」としての擬制の強化を図っており、それはデジタル的発想の強化に結びついているようである（内部利子等の *dealings* 肯定 / *cost allocation* の否定 / 知財の経済的所有等）が、必ずしもアナログ的発想の弱化をもたらす訳ではない（資本配分 / 7条5項の否定等）

代理人PE帰属利得の議論など、「独立別個の企業」としての擬制に沿っているか疑問が残る領域もある。

「独立別個の企業」という錦の御旗と実物の可視性に依拠したPE概念との緊張関係...本支店間等でも契約を擬制すると強弁する（Van Raad等¹⁷）のか、法人格の有無は決定的故に無理があるという（淵¹⁸等）か。例えば一法人格内で事業資産の物理的移転があった場合に売買に準える（資産を取得したPEは減価償却費計上）か賃貸借に準える（賃料を損金算入）かの手掛かりがあるか。リスク配分など契約で操作可能な事項が馴染むか？¹⁹

4.3. 代理人PE帰属利得の議論の狙い？

任意組合・匿名組合等に関し、業務執行組合員・営業者等（の事業所）を以って代理人PEまたはPEを認定する？

組合員・匿名組合員等が資本提供の対価として受け取る利益（の殆ど）をPEに帰属させる？²⁰ 出資・貸付等とのバランスは？（貸付等の場合の課税権配分が参照基準としてふさわしいかという議論を惹起するの？）

そもそも代理人PE規定は不要なのではないか？²¹

4.4. 源泉地国の反抗²²？

源泉地国側の不満の種

閾値(threshold)の高低、PE概念の広狭 service PE

人的帰属(attribution)と地理的観念(source)とのズレ 代理人PE帰属利得等？²³

経済的参入(participating in the economic life)の基準は生産か需要か？

しかし源泉地国側の課税権を抑制（して国際取引の障害を軽減）すること²⁴こそが租税条約のそもそもの狙いではないか？（実際源泉地国の反抗一辺倒ではない）

¹⁶ ところで、註1, Part I, paragraph 38において *dealing* が *transaction* に準えられるかについての *threshold* を観念しようとしていることにつき、者間ではどんな細かな取引もなしうることと整合的であるか、疑問なしとしない。

¹⁷ 参照：Kees van Raad, *Deemed Expense of a Permanent Establishment under Article 7 of the OECD Model, Intertax, vol.28 no.4 (2000)*; Raffaele Russo ed., *THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS: THE TAXATION OF INTRA-COMPANY DEALINGS (IBFD 2005)*.

¹⁸ 参照：淵圭吾「取引・法人格・管轄権 所得課税の国際的側面（1・未完）」法学協会雑誌 121 巻 2 号 123-212 頁（2004年2月）

¹⁹ 例えば註1, Part IV, paragraphs 174-177によれば、OECDも内部再保険の認定には懐疑的である。

²⁰ 非居住投資家は疑いなく何らかのリスクを負っているであろうが、その地理的な所在はPE所在地国にあると考えるのであろうか？

²¹ *single taxpayer approach* 批判に対するありうる再反論。

²² この表現は Lee A. Sheppard, *Revenge of the Source Countries?*, 106 *Tax Notes* 1362 (Mar. 21, 2005)から借用した。

²³ 他、註1, Part II, paragraph 133の記述（第三者から借りていても *free capital* に照らして利子控除を制限する）等も議論を呼びそうではある。

²⁴ 元々源泉地国は企業誘致のために税負担を軽減させがちであるが条約が義務付ける意義は何か？

PEの要件・認定と帰属利得算出を巡る争いを考える際の留意事項

論理的に固そうな領域と政治外交闘争が反映されやすい領域との見極め

固そう：支店を課税対象としないことはまず無理（居住概念等の精緻化だけでは対処できない）。子会社との異同に注意が払われる。

外交闘争：PE概念の閾値(threshold)自体は神聖でない²⁵。取引実態・執行可能性・税収配分等に配慮（尤も一度決めると変えにくいという経路依存性あり？）。

帰属利得を巡っては、支店の扱いを子会社の扱いと大きく変える訳にはいかないという要請と、リスク配分等、法人格の有無による影響の有無についての議論とのせめぎあい。擬制に頼るため論理的正解はなく議論は終わらない？

国内税務取扱に関する議論が国際課税とも強くリンクしてきている²⁶。

4.5. その他

OECDにおける合意形成の困難化？

PEの有無という断絶性²⁷と利得帰属という連続性

本支店間で二以上の契約が擬制されうる場合、納税者と課税庁のどちらが勝つか？出発点としての納税者の帳簿記載内容について、どのような要件の下課税庁は覆せるか？帳簿記載内容に一応の合理性があれば課税庁はそれを否認できない等の限界があるか？ひいてはコメントリーと課税庁・納税者・条約相手国の主張可能性との関係一般は？

PE帰属利得が者間関係を参照することと逆のことは起きうるか？²⁸

24条・無差別条項の解釈としてのPE課税のあり方（二重課税排除、支店利益税等）

解釈論・立法論：PE・支店による租税条約の恩恵一般の主張可能性²⁹。

仕向地主義³⁰なら移転価格(及び利得帰属)問題消滅³¹。固定施設(FE)³²認定重大化。

²⁵ 私見として、5条4項（準備的・補助的活動）は立法論的に正当化しがたいと考えているし、代理人PEの要件は経済的参入を捉えようという目的に適っていないと思われる。

²⁶ 例えば配当二重課税と支店利益税の当否とが関連する/しないとかいったこと。他、debt/equityの区別は、（過小資本税制の問題のみならずPE課税の文脈でも）組織組成と投資との異同（例えば匿名組合等に関して）や、代理関係と単なる取引関係（卸売と小売との関係等）との異同（代理人PEの認否やそれに帰属する利得の考え方等）にも影響する。

²⁷ 参照：註1, Part I, paragraph 263 “cliff effect”。尤も、断絶性と連続性との違いの故に不整合が生じても仕方がないということと、断絶的な設計の巧拙とは、別論であろう。なお、断絶性はPEの要件がもたらすだけではなく所得区分等でも生ずる。

²⁸ 例えばPEに経済的所有があるというためにはsignificant people functionsが必要だと議論されているが、他方で関連会社間では契約によりかなり高い恣意性をもって子会社等に権利義務を帰属させることが可能である。PEについての議論が、者間での恣意的権利義務の帰属に対する否認の手掛かりをもたらすか。

²⁹ 参照：駒宮史博「独立当事者間原則とソースルール 非居住者・外国法人に対する事業所得課税について」『金子宏先生古稀祝賀・公法学の法と政策上巻』393頁(有斐閣、2000)。

³⁰ 参照：Daniel N. Shaviro, Replacing the Income Tax With a Progressive Consumption Tax, 103 Tax Notes 91 (Apr. 5, 2004)。

³¹ 理想的な付加価値課税が仕向地主義に沿って実施されていればその通りであるが、実際は非課税取引等の存在により価格付け次第で租税負担が変わりうる。

³² 参照：岩崎政明「電気通信・電子商取引課税の法と政策 EU付加価値税制の電子サービス課税への挑戦」『金子宏先生古稀祝賀・公法学の法と政策上巻』(有斐閣、2000) 665頁。一般に欧州付加価値税におけるFE (fixed establishment)の認定に当たっては人的資源が要求されるなどPEよりも高い閾値が設定されがちである。