論　説

全所得主義（総合主義）から帰属所得主義（帰属主義）への移行を巡る背景

立教大学法学部准教授
浅　妻　章　如

◆SUMMARY◆

非居住者及び外国法人の所得に対する課税のあり方には、非居住者等が所得の源泉地国内に恒久的施設（PE）を有している場合に当該 PE に帰属する所得についてのみ課税する帰属所得主義（帰属主義）と当該 PE に帰属する所得に限定せず「すべての国内源泉所得」に課税する全所得主義（総合主義）があり、OECD モデル租税条約 7 条 1 項は帰属所得主義を採用しているが、我が国は全所得主義を採用しているところである。

ところが、2010 年（平成 22 年）11 月 8 日に開催された政府税制調査会専門家委員会において全所得主義から帰属所得主義への移行が論点として取り上げられ、今後この問題は大きな論点となることが予想される。

本稿は、このような状況の中、上記の論点が提起されることとなった背景を述べた上で、全所得主義から帰属所得主義への移行に関する問題点について考察するものである。

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目　　次

1　序論 …… 2
2　現在の日本法・全所得主義下での問題点 …… 2
3　世界の潮流：OECD 加盟国の源泉課税管轄抑制への後悔？ …… 4
3.1　源泉地国としての幾つかの抵抗 …… 4
3.2　PE を巡る規定改正の難しさ …… 5
3.3　源泉課税管轄は条約で制限すべきか …… 6
4　所得税法 164 条を帰属所得主義に変えることに伴う問題 …… 6
4.1　所得源泉ルールへの影響 …… 6
4.2　PE 概念、PE なければ課税なしルールへの影響 …… 7
4.3　補論:消費税における「国内において」基準と輸入課税の画し方 …… 8

1　序論

現在の日本の非居住者・外国法人課税ルールの大枠は 1962 年に整備された(1)。恒久的施設の定義は OECD モデル租税条約(完成は 1963 年)を模倣したものであるが、ソースルール（所得源泉）は 1966 年以前のアメリカ法の全所得主義（総合主義とも呼ばれる）を模倣したものである。他方、OECD モデル及びそれに依拠する日本の実際の租税条約は、概ね帰属所得主義（帰属主義とも呼ばれる）を採用している。

日本の国内法の全所得主義と租税条約下の帰属所得主義との反りが合わないことについてはかねてから問題視されてきたが、今頃になって改めて本稿でこの議題を取り上げる契機は二つある。第一に、2010 年（平成 22 年）の税制調査会専門家委員会の議論の中で、全所得主義から帰属所得主義への移行について言及され、帰属所得主義への移行論の機運が高まったことが挙げられる(2)。第二に、租税条約非締結国（有り体に言えば概ねタックスヘイヴン）からの日本の東証などへの投資に関し、日本でサーバーPE が認定され全所得主義の課税が起きてしまうかもしれない、という具体的な問題が生じていることである。

本稿の構成は次の通り。2 章で全所得主義の下で起きる問題（サーバーPE の問題も含めて）を略述する。3 章で、源泉課税管轄を抑制し居住課税管轄を優先させるという OECD モデル租税条約の伝統について、OECD もしくは OECD 加盟国に後悔があるのではないかという世界的な潮流を描写する。4 章で、全所得主義から帰属所得主義に移行する際に付随して生ずると思われる問題（補論として付加価値税における輸入課税の範囲）について論ずる(3)。

2　現在の日本法・全所得主義下での問題点

所得税法 164（法人税法 141）条 1 項 1 号(4)のいわゆる 1 号 PE を非居住者（外国法人含む）が日本国内に有している場合、日本での課税対象所得は当該 PE に帰属する所得に限定されず「すべての国内源泉所得」となる。これを全所得主義と呼ぶ。国内源泉所得のうち当該ＰＥに帰属しない所得も当該 PE の存在によって課税対象に吸引されてしまうというイメージで、吸引力（force of attraction）と呼ぶこともある。force of attraction という表現は適切でないという批判もあり(5)、その批判は正当であると私も考えるが、人口に膾炙しているので分かりやすさの便宜のため本稿でも用いる。

他方、OECD モデル租税条約 7 条 1 項は、非居住者が源泉地国内に PE を有している場合に、当該 PE に帰属する所得についてのみ源泉地国の課税権を認めている。これを帰属所得主義と呼ぶ。

日本の国内法が全所得主義を採用していても、日本が締結してきた租税条約は概ね帰属所得主義を採用してきたので、全所得主義の問題は租税条約非締結国との間において起きるにすぎず、実際上の問題は（無かった訳ではなかろうが）それほど重要なものではなかったものと推測される。

しかし、近年具体的な問題が指摘されるようになった。外国法人が東証で日本所在のサーバーを通じて証券取引をすると、当該サーバーが PE 認定される可能性があり、当該外国法人が日本と条約を締結していない国（タックスヘイヴン等）の居住者である場合には日本国内法の全所得主義が適用される可能性がある。

サーバーが PE に該当するか等の電子商取引課税問題については、OECD モデル租税条約コメンタリー5 条の 42.1 段落以下に記載(6)がある。電子商取引課税が議論されていた当時(7)、サーバーが PE に該当する場合であっても、当該サーバーPE に帰属する利得は少額にすぎないであろうと高を括っていた面があったと推測される。そして、OECD モデル租税条約が前提とする帰属所得主義の下では、そのように高を括って構わなかった。しかし全所得主義が適用されるとすると話が違ってくる。

ここで、サーバーが PE に該当する可能性があるという OECD コメンタリーの記述を前提としてもなお、件の東証関係で動いているサーバーが PE と認定されるかという当てはめの問題は別途ある。しかし、私は（東証に関するサーバーが具体的にどういう活動をしているか把握していないが、話を聞く限り）PE に該当する可能性が高い（いわゆる準備的補助的活動にとどまらない可能性が高い）と考えているし、当てはめの問題を本稿で突っ込んで検討する価値はあまりないと考える。仮に件のサーバーが PE に該当しないという解釈論の余地があるとしても、ファンド運営者が外国法人を通じて東証の市場に投資するか否かを決断する際に、サーバーPE が認定される可能性（それが解釈論として斥けられるとしても）及び全所得主義の課税がなされる可能性、をそうしたファンド運営者が忌避すること（投資先を日本でなく他の国に向けること）が日本の国益に沿わないかもしれない、という問題が別途あるからである。

立法対応としては主に二つの方向が考えられている。

第一に、所得税法 164 条 1 項を、OECD モデル流に帰属所得主義に変更するという方向が考えられる。これが本稿の検討課題でもある。これは金融庁の『平成 23 年度税制改正要望項目：平成22年8月』(8)にも現れている。

第二に、サーバ PE の該当範囲を国内法で小さくする、という方向が考えられる。金融庁の『平成 24 年度税制改正要望項目：平成23 年 9 月』(9)は、先の第一の方向の改正に加え、新たにこの第二の方向の改正も要望している。

第一の方向は、所得源泉ルール（ソースルール）改正も含めた大変革にならざるをえない(そのための時間もコストも無視しがたい)であろう一方で、第二の方向はお手軽であるというメリットが期待できる。対症療法的パッチワークが増えると、原理原則が不確かになる、という理論的批判が生じるかもしれないが、批判がそういう筋のものにとどまるのであればそこは大問題ではなかろうと私は考える。元々妥協の産物という色の濃い領域である国際課税ルール（例えば、PE 概念や PE なければ課税なしというルールについても、神聖なものではなく妥協の産物にすぎないということがしばしば言われる）について、ル

ールの整合性と、国益や実際的要請と、どちらをどの程度重視すべきかというバランスで決まる問題であろう。

尤も、立法対応が望ましいか自体についても議論の余地がある。日本と租税条約を締結していない国の法人が日本に投資するといっても、そうした国・地域の多くはタックスヘイヴンであって、その国・地域に元々の資金の供給者が居ることは稀であると推測される。殆どの資金の供給者は、日本居住者であるか、日本と租税条約を締結している国（現在は欧米や中東であろうか）の居住者であろう。租税条約相手国の資金供給者が直接（もしくは現地の法人を通じて）日本に投資するならば、サーバーPE 認定の可能性はあっても全所得主義課税に怯えることはない。それなのに、敢えてタックスヘイヴン等の迂路を経る投資形態についてまで、日本が資金呼び込みに努めるべきなのか、との疑問が生じうる。また、国内法で対処してしまうと、租税条約締結国の居住者にのみ恩恵を与えるという条約の意義が没却されるのではないか、との懸念が生じうる。これらは理屈のみで決する問題ではなく、結局のところその時々の状況（例えば、資金が余っているのか(10)逼迫しているのか、といった状況）と国益に照らした政策判断に依るであろう。

なお、このように述べると、私の意見として立法対応に後ろ向きであるように受け止められるかもしれないが、立法対応すべきなのか否かについて色々判断材料がありすぎて分からない、というのが率直なところである。立法対応すべきという議論としては次段落のようなものが考えられる。

立法対応がなくても外国法人が工夫すれば（例えば外国法人が日本に子会社を作り、当該子会社がサーバーを使うという法形式を採用すれば、ありうるとしてもせいぜい代理人 PE 規定の適用にとどまり、代理人 PE 規定の適用自体も回避の余地が多い上に、仮に代理人 PE 規定が適用されるとしても、所得税法 164 条 1 項 1 号と 3 号の課税対象所得の範囲を見比べると、force of attraction は完全にではないが概ね回避できよう）日本の全所得主義の課税を回避することは可能であると思われる。しかし、そのような工夫が煩わしいと考える外国法人から先に日本への投資を諦めるということになるとすると、何のために全所得主義があるのだ、という疑問が湧く。全所得主義が用意周到な納税者相手には租税回避対策として機能しない可能性がある一方で、普通の投資家を日本から遠ざける効果を持つ可能性があるとすると、改むるに如くはなし、との議論も成り立たない訳ではない。

前記第一・第二の方向に関する突っ込んだ議論は別稿(11)に譲り、以下、世界の潮流と、帰属所得主義への変更にまつわる考察を試みる。

３　世界の潮流：OECD 加盟国の源泉課税管轄抑制への後悔？

３．１　源泉地国としての幾つかの抵抗

OECD は金持ち先進国クラブであるため、伝統的に OECD モデルは源泉地国課税を抑制し、資本輸入国の立場に立つことの多い途上国に課税させないようにしようとしてきた、そして資本輸出国の立場に立つことの多い先進国の居住課税管轄を優先させようとしてきた、と考えられている。しかし、新しい世紀になった頃から、こうした傾向について後悔があるように見受けられ、中には源泉地国の逆襲(12)と評す者もいる。

OECD におけるモデル租税条約 7 条の見直しも、日本の所得税法 164 条の見直しも、【支店を子会社と同様の扱いとする】という共通項を見出すことが可能である。欧英日におけるテリトリアル課税（全世界所得課税から国外所得免税への移行）についても、【支店・子会社等の各事業部門に帰属する所得への一度の課税で終わりにする】という共通項がある

ものとして理解可能である。しかし、この方向を推し進めると、【軽課税国の法人に機能（function）・資産（assets）を集中させ、高税率国の法人・支店の課税ベースをとことん削る】という納税者側の租税負担軽減策がやりやすくなってしまい、多くの国で充分な税収をあげることが難しくなってしまう。

そして、OECD[13]もしくは OECD 加盟国は、こうした課税ベース削減に対し、ちょくちょく抵抗を示しているように私には見受けられる。幾つか例を挙げる。

第一に、OECD モデル 7 条の見直し作業において、内部取引（本支店間の dealings）による保険の保険料支払いということは、PE 帰属利得算定では認めない方向で考えられている。支店を子会社と同視するという傾向を推し進めることについて覚悟ができていれば、高税率国法人から低税率国法人へ保険料が支払われるのと同じように、高税率国 PE から低税率国 PE（もしくは本店）へ保険料相当の控除可能な支払がなされうることも容認することとなるであろうが、そこには抵抗があるということが伺われる。

第二に、代理人 PE 帰属利得算定について所謂 single taxpayer approach を切り捨てているが、支店を子会社と同視し arm's length 価格で国家間の課税権配分を整理することについて覚悟ができていれば、single taxpayer approach により高税率国所在の代理人 PE に当該代理人の事業上の機能（function）に応じた程度の代理報酬しか課税ベースが帰属しないとしても、容認することとなるはずであろう[14]ところ、そこには抵抗があるということが伺われる。

第三に、高税率国の法人・支店の課税ベースを削るための事業再編[15]について、arm's length 基準を真に信奉していれば脅威でも何でもないはずである。【PE なければ課税なし】、【関連者間・本支店間では独立当事者間基準の当てはめ】、という大枠を維持する限り、事業再編に対し課税庁側の抵抗手段はどうしても限られる（せいぜい出国時の譲渡益課税[16]にとどまる…いわゆる出国税（exit tax））。

第四に、組合等の利益共有（profit sharing）関係を通じて高税率国から低税率国へ利益を持ちだそうとすることについて、欧米では非居住者が国内に PE を有するということにしてしまう傾向があるが、非居住者が高税率源泉地国内の事業施設を通じて事業を営んでいると法的に評価できるかについて結論（課税なしという訳にはいかないという結論）ありきで実務が積み重ねられてきたのではなかろうか。この点、日本のガイダント事件東京高判平成 19 年 6 月 28 日判時 1985 号 23 頁では、納税者の狡猾な租税回避を裁判所が結論として認めた（尤も課税の空白を生じさせた原因はオランダにもある）が、私には日本の裁判所が条約の解釈の節度を守っているように思われる[17]。そして、課税庁敗訴を受けて日蘭租税条約改訂の中で匿名組合契約の源泉課税管轄を明示的に肯認することとした流れは、至極真っ当な経過といえるのではなかろうか。日本はともかく、欧米等には【PE なければ課税なし】ルールへの抵抗があることが窺われる。

３．２　PE を巡る規定改正の難しさ

しかし、仮に OECD 加盟国が源泉地国課税抑制という伝統的租税条約ポリシーについて後悔を抱いている可能性があるとしても、表立って源泉地国課税抑制規定を改訂しようという機運が盛り上がっている訳でもないように見受けられる。例えば、OECD モデル 7 条（PE 帰属利得）の見直しが済み[18]、現在 5 条の PE の定義を確認・見直しているところであるものの[19]、PE 概念を巡る妥協の中心ともいうべき準備的補助的活動概念（5 条 4 項）[20]まで見直すという機運はない。PE 概念は神聖なものではないと論じられてはきた

ものの、電子商取引のような（その当時）新しい取引事象について PE に当たるか否か議論する雰囲気は作られやすいのかもしれない一方で[21]、現在は何かを変えるというつもりはないように（明確化を図るだけのように）見受けられる。既に PE 該当性・非該当性が確立している取引事象について新たに PE の定義を見直すということには、相当の抵抗が生ずるものと予想され、これは規定の経路依存性[22]の問題ともいえるかもしれない。

例外的に、サービス PE 概念がコメンタリーに書きこまれている[23]。尤もコメンタリーにとどまっているともいえる。これについては次章に譲る。

３．３　源泉課税管轄は条約で制限すべきか

源泉地国は投資呼び込みのために税負担を下げる方が（源泉地国の利害として）望ましいから､条約で源泉課税管轄を抑制してよい、とかつて考える者がいた[24]。しかし、この考え方に対して、源泉地国が自発的に税負担を下げるならば条約で源泉課税管轄抑制を義務付けなくてもいいのではないか（ただしいわゆる soak-up tax[25]への対策は要る)、との疑問が湧きうる。租税条約があまり源泉課税管轄を制約しなくとも、かつてのアメリカのように自ら資本呼び込みのために源泉課税権を弱くするか、現在の中国・ブラジルのように資本逃避を恐れず強気で源泉課税管轄権を行使するか、というように源泉地国の政策判断に委ねさせる方が、健全な租税競争の環境構築に資する可能性もある。

但しこうした可能性を考察する場合に、源泉の基準が改めて問題となる余地はある。所得源泉は財産・事業のある所にあるという伝統的な発想からすると、源泉は生産地にあると考えることとなるが、無形資産の使用料のように需要地にこそ源泉があるという発想もないではなく、またどちらの発想が論理的に正しいというものではない（どちらも論理的正当性は同程度ある）と私は論じたことがある[26]。そして、従来の生産地基準での源泉の観念の仕方は、租税競争圧力に晒される。このことは、上手くいけば前述のような健全な租税競争の環境構築に資するかもしれないが、悪くいけば底への競争（race to the bottom）という悲劇（多くの国での財政破綻と弱者切り捨て）に結びつくかもしれない。また、課税ベースを付加価値化した上で仕向地主義とすべきという議論も、主流にはならないが燻り続けており[27]、その際には所得課税における源泉に代わる仕向地課税の範囲の定義が今より更に重要な問題となろう（4.3 補論参照)。

４　所得税法 164 条を帰属所得主義に変えることに伴う問題

４．１　所得源泉ルールへの影響

所得税法 164 条を書き換えるとなると当然所得税法 161 条の国内源泉所得の定義も変えざるをえなくなろう。

ドイツ法の帰属所得主義の下では、事業所得に関し PE に帰属するかどうかと国内源泉所得かどうかという判定を連動させているが、アメリカ法は、1966 年改正以後のいわゆる実質的関連所得主義の下、ドイツのような二つの判定を連動させるのではなく、国内源泉所得の定義の他に国内での事業（trade or business in the US）に実質的に関連している所得という実質的関連所得（effectively connected income）概念を作り、【国内源泉所得でないけれども課税する所得】【国内源泉所得であるけれども課税しない所得】というややこしさを生み出している。

アメリカ法を見倣うことは大筋で望ましくないと思われるが[28]、前述の PE 概念の見直し（かつ、また、PE なければ課税なしルールの見直し）もセットとなるとすると、ドイツ型の PE 帰属判定を軸としつつ、しかしアメリカ型の取引ごと（取引ごとというよりは、

業態ごとという方向となろうが）の所得源泉判定も一部残るかもしれない。

所得税法施行令 279 条 1 項各号は、（例外もあるものの）大筋で国内業務と国外業務との区別に基づいて国内源泉所得を判定することを原則としている(29)。ここからどう変化していくかについて、次の二つの可能性があると思われる。第一は、PE が認められる場合に【物理的に国外業務であっても日本 PE の事業の一環であるとして PE 帰属利得に含める】という方向である。帰属所得主義と聞いて真っ先に思い浮かぶ方向であるが、【非居住者に対する課税所得は国内源泉所得に限る】という命題から見ると、【国内源泉所得】の定義が字面から外れるような違和感がない訳でもない。しかし多少の違和感は仕方ないということとなろう。第二は、サービス PE 或いは【PE なくても課税】の余地が残るとした場合の、現行法のような【国内業務と国外業務との区別】の堅持という方向である。尤も、所令 279 条 1 項 5 号のように、物理的に国外での業務であっても国内業務の一環のものとして国内業務に含められる可能性が現行法下でも皆無ではないし、同 3 項のように付随業務について所得の発生を観念しないというものもある。

なお、外国税額控除との関係で、所令 279 条 5 項には、非居住者の日本国内 PE を通じた国外利子について、課税する一方、外国で課税されていたら日本は課税しないというルールがある。非居住者に外国税額控除は適用されないという前提に基づいた仕組みであるが、所法 164 条を帰属所得主義に変えるのであれば外国税額控除を非居住者にも認める方向への圧力(30)がかかるであろう。

４．２　PE 概念、PE なければ課税なしルールへの影響

帰属所得主義にすれば PE が源泉地国課税を縛る度合いが一層濃くなるので、所得源泉のみならず PE 概念（PE の範囲）及び PE なければ課税なしルールの適用範囲についても変更の圧力がかかる可能性がある。尤も OECD で PE 概念について検討されているものの大幅な変更は起きそうにない旨前述した。一度確立したルールを国際的合意のもとで変更しようとすることにつき、利害関係者の強い抵抗に遭いやすいためである。一種の経路依存性の問題と言えるかもしれない。PE 概念の広狭を巡る争いは細かな部分となろう。

その中で比較的大きな変革の兆しは、サービス PE を巡る議論である(31)。初めてこの議論に触れた際は唐突に感じ違和感があったが(32)、OECD モデル租税条約に 17 条の芸能人条項が新設（1977 年）されたことの流れの延長と位置づける説明が腑に落ちた(33)。また、日本法を見ると、所得税法 164 条 1 項 4 号、161 条 2 号、所得税法施行令 282 条は、専門的役務について芸能人条項との連続性で理解する余地があるかもしれない。芸能人条項を PE 擬制の一種と捉えるか、サービス PE 課税を【PE なくても課税】（PE なければ課税なしルールの例外）と捉えるかは説明の違いにすぎない部分が大きいといえよう。何れの説明にせよ、物的な拠点が源泉地国課税の必須要件ではなくなるということである。この点に関し、アメリカの trade or business in the US（国内事業）概念は PE 概念と類似し物的拠点と結びつけて理解すれば概ね外れないが、物的拠点を常に要件としている訳ではない。PE 概念を変えるかどうかという議論の建て方よりも、芸能人条項等も視野に含めた上で直截に【源泉地国課税の閾値の設計における物的拠点の要求度の変化】という議論の建て方をした方が正確かもしれない。

PE なければ課税なしルールとの関係で、利益共有(profit sharing)関係につき欧米では日本と異なる傾向が確立していることは 3.1 で前述した。欧米における傾向は条約解釈の正確さとしては疑問が残るが、PE なければ

課税なしルールというお題目の下での大人の解決（なし崩しというべきか）として profit sharing 関係について源泉地国課税権を或る程度留保させ続けるという第一の途が、（日本では裁判所により否定されたが欧米では）今後も続くであろう。また、日本がこの傾向に乗っからなかった以上、源泉徴収の範囲の明確化という日本の条約締結ポリシーも、第二の途として位置付けられ、今後源泉徴収の範囲をどう設定するか（匿名組合以外の profit sharing にも広げるべきという議論も、投資呼び込みのために源泉徴収の範囲を今後一層絞っていくべきという議論も、それぞれに筋が立ちうるものと考えられる）の試行錯誤が続くであろう。また、従前控除可能だった支払についての控除を否定する(34)、という第三の途もある。

また、第一の途が net income 課税である一方、第二の途は gross income 課税となりがちであるが、その課税ベースは実際のところ大きくは違わないと私は推測している(35)。尤も、gross income に対する課税への抵抗が強いことも理解できる。【事業者→投資家】の一段階だけなら税引前収益の一割程度を削るだけの話で済む（源泉徴収課税の有無よりも税引前収益率見込の違いの方が投資先決定に強く影響するであろう）一方で、【事業者→ファンド→ファンド→ファンド→……→投資家】のように intermediary が何層にも重なる場合、課税の累積が深刻である。控除範囲の制限という第三の途は、第二の途における課税の累積という懸念材料への対応策であるとも位置付けられまいか。また、第三の途は、ゆくゆくは debt/equity の峻別（IFA 2012 Subject 2 参照）に対する問題提起にも繋がる可能性がある。

更に、第三の途は、消費税（付加価値税）の文脈における仕入れ税（reverse charge：又は仕入税額控除否定による間接的な課税）と機能的に近づく可能性もある。補論も参照いただきたい。

４．３　補論：消費税における「国内において」基準と輸入課税の画し方

消費税（付加価値税）の世界では輸出免税・輸入課税による仕向地主義が原則とされているが、なかなか原則通りにはいかない。これは所得課税における全所得主義・帰属所得主義の是非と関わりない問題ではあるが、外国企業に対する課税の範囲という点で共通項があるので補論として扱いたい。

例えば、作家 A が小説を書き、日本の出版社 B が編集し、外国所在の書店 C が日本所在の顧客 D にインターネット等を通じて電子書籍として提供するといった状況を考える。この仮想例のうち、まず CD 間の取引に着目すると、資産の譲渡等の「国内において」基準（消費税法 4 条 1 項及び 3 項）も輸入（同 2 項：保税地域での外国貨物）も、ともに満たさない可能性が高く、日本の消費税は非課税となる可能性が高い。次に BC 間の取引に着目すると、資産の譲渡等の「国内において」に当たる可能性があるが（消費税法施行令 6 条 1 項 6 号または 2 項 5 号もしくは 7 号）、輸出免税（消費税法 7 条）が適用される可能性が高い(36)。そして AB 間に着目すると、A が非居住者なら資産の譲渡等が「国内において」に当たらず（消費税法施行令 6 条 1 項 6 号）非課税となる可能性がある(37)。

日本居住の顧客が Apple や Amazon 等の外国法人と取引する場合に非課税である可能性が高いという問題は以前から指摘されてきたことではあるが、今後消費税率を引き上げざるを得なくなるとすると、一層、課税範囲の見直しの機運が高まるであろう。現行法下では役務等に関する輸出免税と輸入課税の非対称性が課税ポイントの消失という結果を招来する恐れがあるところ、所得課税における源泉課税管轄のあり方と同時に、消費課税における輸入課税のあり方も見直す機運が高まる

であろう。

日本法下では、「国内において」基準と課税の有無とが直結しないために、輸出免税と輸入課税の非対称性が生まれている。この点、欧州のように place of supply（提供地）基準への一元化を目指すべきであるという考え方が第一の方向性としてまず思い浮かぶ。尤も、欧州でも carousel fraud（回転木馬詐欺：マイクロチップ取引や排出権取引等を道具とし、【輸入者の reverse charge 逃れ】と【取引先の仕入税額控除】と【輸出免税】を組み合わせて付加価値税の負担を免れる）等の横行が指摘されており、万全は期し難いので、どこまでは執行の限界として諦めるかという判断も要求される。

なお、欧州との比較で、ニュージーランドの提供地基準を高く評価する論者がいる(38)。ニュージーランドでは供給者が居住者・非居住者かで提供地を判定するので欧州におけるような詐欺がやりにくいという評価である（例外として、非居住者たる供給者につき、役務がニュージーランド内で遂行され顧客が最終消費者であればニュージーランドが提供地となる。顧客が事業者である場合は取引がニュージーランド内で課税されることの書面が要求される。）。

この事に関し、日本法の消費税法施行令 6 条 2 項 7 号の事務所基準は、ニュージーランドの原則的ルールと近いと評価できるかもしれない。これに加えて輸入課税の範囲（欧州の登録制を真似せざるをえないであろう）をうまく規定するという考え方が第二の方向性といえようか。

第一にせよ第二にせよ似た話になるであろうし、正確な比較は私の能力を超えるので、所得課税における源泉課税管轄の画し方と合わせて消費課税における輸入課税の画し方について今後も考察を続けることを宿題とすることで、お許しいただきたい。

---

(1)参照：植松守雄「非居住者、外国法人及び外国税額控除に関する改正税法の解説」(国税庁における 1962 年 5 月 1 日の講義録)；福山博隆「外国法人及び非居住者の課税その他国際的な側面に関する税制の改正」税経通信 17 巻 6 号 101 頁(1962)等。

(2)平成 22 年 11 月 8 日税制調査会専門家委員会「国際課税に関する論点整理」11 頁参照。
http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2010/__icsFiles/afieldfile/2010/11/24/22zen8kai10.pdf
http://www.cao.go.jp/zei-cho/etc/2010/__icsFiles/afieldfile/2010/11/18/221109houkoku.pdf

(3)本稿は、全所得主義・帰属所得主義に関し、21 世紀政策研究所の国際課税研究会（座長：青山慶二）にて、帰属所得主義移行の是非が議題の一つに挙げられ、私もその議題の担当者の一人となっていたので、そこでの議論の内容も踏まえている。21 世紀政策研究所での議論は後述の東証でのサーバーPE 認定可否の問題が中心であり、別稿（21 世紀政策研究所『グローバル時代における新たな国際租税制度のあり方』所収予定の拙稿）としてまとめられる予定であるが、本稿ではもう一歩引いた視野の課題を扱いたい。

(4)法人税法・法人税法施行令にも概ね対応する規定があるが、本稿では所得税法・所得税法施行令を念頭に置いて議論を進める。

(5)谷口勢津夫「外国企業課税に関する帰属所得主義と全所得主義(1～2･完)」税法学 389 号 1 頁、390 号 1 頁（1983)。

(6)この記載が OECD モデル租税条約の文言の正しい解釈といえるかについて、私は若干の疑義を抱いているが、本稿では立ち入らない。

(7)Cf. OECD, Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Change to the Commentary on Article 5 (2000).

(8) http://www.fsa.go.jp/news/22/sonota/20100830-2/01.pdf

(9)http://www.fsa.go.jp/news/23/sonota/20110930-9/01.pdf

(10)尤も、資金が余っている時には国外からの投資呼び込みに関する税制を整備する必要はない、と言い切れる訳ではない。誰が資本所有者であ

るかが生産性に影響しているのではないか（いわゆる CON: capital ownership neutrality）、という議論も存在しており、資金の供給者の個性（それは伝統的な資本輸出中立性や資本輸入中立性の議論においては無視されがちであった）に着目する考え方は、まだ一般的とまでは評しにくいものの無視しがたい影響力を有しつつある。そして資金の供給者の個性が意味を持つとすると、たとい或る国の資本が余っているとしても、当該国で事業運営する資本をどこから供給してもらうかについて阻害要因の少ない税制が望ましいという議論は、成立の余地があるからである（残るは実証の問題となる）。Mihir A. Desai & James R. Hines, Jr., Evaluating International Tax Reform, 56 National Tax Journal 487 （2003）等の Desai & Hines による一連の議論及び増井良啓「内国法人の全世界所得課税とその修正」『抜本的税制改革と国際課税の課題』3-15 頁（日本租税研究協会、2011）参照。

(11) 註 3 参照。第一の方向に関して、実務上技術的に最も複雑かつ最も重要となりそうなのが費用配賦の問題である。この問題について正確に議論することは率直に言って現在の私の能力では難しい。註 3 所収予定の一高龍司論文が費用配賦を扱っているのでそちらに譲る。校正時、同氏・租税研究 750 号 121 頁に触れた。

(12) Lee A. Sheppard, Revenge of the Source Countries?, 106 Tax Notes 1362 （Mar. 21, 2005）, 37 Tax Notes International 1127（Mar. 28, 2005）参照。イタリアにおける強引な代理人 PE 認定（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））が諸外国の批判を招いていることについて、【その批判自体は正当だけれども多くの国もかなり無茶に PE・代理人 PE を認定している（本稿 3.1～3.2 参照）中でイタリアを嘲笑する資格のある国は少ないだろう】と当時考えていた私にとって、Sheppard 氏のこのタイトルはそのものズバリであった。

(13) OECD を主語とする時、本当に主語とするにふさわしい者が OECD 加盟国の政策担当者であるのか、OECD 内部の職員であるのか、不分明である恨みがある。この不分明さは経験の少ない私には解き明かせないことをお許しいただきたい。

(14) single taxpayer approach による所得配分が源泉地国として受け入れられない理由として、代理人 PE と本人との協同による利益（synergy effect）が代理人報酬の arm's length 価格に反映されない（そして源泉地国に synergy effect の利益が一部たりとも帰属しない）ということを、私は修士論文執筆中に考えていたが（当時 single taxpayer approach という言葉はなかったが私の修士論文は single taxpayer approach と同じ考え方に基づいていた）、結局これは文章に残さなかった（参照：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 頁以下、338 頁（2002））。代理人が独立代理人であれば、single taxpayer approach による所得配分を上回る所得配分はありえないところ、代理人 PE の成立要件を巡る独立性・従属性と、synergy effect の発生との間に関連があることは示しにくい（代理人 PE の要件に関する独立性と、arm's length 価格を巡る独立性とは、全く異なるため）と考えたからである。

(15) OECD, Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings: Discussion Draft for Public Comment（19 September 2008 to 19 February 2009）. http://www.oecd.org/dataoecd/59/40/41346644.pdf

(16) 出国時譲渡益課税の発想は最近に始まるものではない。岩﨑政明「事業用財産の『払出し』とキャピタル・ゲインの実現―西ドイツ所得税法における一考察―」ジュリスト 806 号 95 頁（1984.2.1）等参照。

(17) 日本と欧米との間で profit sharing の関係をめぐる PE 認定の違いが表れた別の例として、東京高裁平成 17 年 7 月 26 日金判 1223 号 2 頁（高橋祐介「判研」名古屋大学法政論集 231 号 31 頁参照）のがある。この事案では、アメリカの limited partnership の limited partner である日本法人が、アメリカで PE 課税を受ける一方で、

日本の地方税法の適用においてアメリカに PE を有さないと認定され、国外所得免税とならないという結論が導かれた。

(18) OECD, Revised Disussion Draft of a New Article 7 of the OECD Model Tax Convention（24 November 2009 to 21 January 2010）http://www.oecd.org/dataoecd/30/52/44104593.pdf 参照。OECD モデル租税条約及びコメンタリー改訂は 2010 年 7 月 22 日。

(19) OECD, Interpretation and Application of Article 5（Permanent Establishment）of the OECD Model Tax Convention（12 October 2011 to 10 February 2012）. http://www.oecd.org/dataoecd/23/7/48836726.pdf

(20) 米国法人のアマゾンが日本に PE を有するといえるかどうかが問題となっているが、解釈論としてはともかく立法論としては準備的補助的活動にとどまる施設が PE に当たらないとすることについて理屈はなく、妥協の産物といわざるをえない。例えば、倉庫業者が有する倉庫は PE に該当する一方、倉庫業が本業でない事業者が同規模以上の倉庫を保有していても PE に該当しないというのは、理屈で説明できることではなく妥協の産物としかいいようがない。Cf. Arvid Aage Skaar, PERMANENT ESTABLISHMENT: EROSION OF A TAX TREATY PRINCIPLE, at 322（Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991）. そして妥協点の設計としては粗悪であると私は考えてきたし、今もそう考えている。浅妻・註 14、333-334 頁。

(21) OECD、註 7 ; Richard L. Doernberg & Luc Hinnekens, ELECTRONIC COMMERCE AND INTERNATIONAL TAXATION（Kluwer, 1999）等参照。

(22) 増井良啓「国際課税ルールの安定と変動―租税条約締結によるロック・イン―」『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』（2008）。http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/40kinen/11/mokuji.htm

(23) OECD モデル租税条約 5 条コメンタリー42.11 段落以下。

(24) League of Nations: Economic and Financial Commission (Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp), REPORT ON DOUBLE TAXATION SUBMITTED TO THE FINANCIAL COMMITTEE（Geneva, 1923）について紹介する谷口勢津夫「モデル租税条約の展開(一)～租税条約における「国家間の公平」の考察～」甲南法学 25 巻 3・4 号 77 頁（1985）参照。

(25) 意味については 2010 WTD 195-26 Salvadoran Withholding Tax Appears to be 'Soak-Up' Tax, U.S. Says（July 06, 2010）（Doc 2010-21726）等を参照。

(26) 拙稿「所得源泉の基準、及び net と gross との関係（1～3・完）」法学協会雑誌 121 巻 8 号 1174-1284 頁、9 号 1378-1488 頁、10 号 1507-1606 頁（2004）。

現在の文脈に置き換えるとすると、次のような例について考えるのがよかろう。google の無形資産がアイルランド法人（アイルランドから見るかアメリカから見るかによってアイルランド法人であったりバーミューダ法人であったりする）に移転され、アメリカからの課税を免れていると報道されている（Cf. Stephanie Berrong, Google's Overseas Tax Shemes Raise Questions, 60 Tax Notes International 813（December 13, 2010））。現在までの使用料の源泉基準（使用地なり金銭債務者なりに着目）を是とすれば、アメリカ国外で利用されている知的財産権に関する収益についてアメリカが課税できなくても仕方ない。しかし無形資産はアメリカで作られた筈だという思いをアメリカ課税庁が抱くならば、移転価格税制でアメリカの居住地国としての課税権を死守する他に、使用料の源泉基準についても疑義を呈す（すなわち需要地に源泉があるという発想ではなく、アメリカで作られた無形資産の使用料についてアメリカにこそ源泉があるという発想）ことに繋がる。所得源泉の着眼点は論理的に演繹で導かれるものではないので、（解釈論ならともかく立法論としては）どちらが正しいかという問題ではない。

(27) マーリーズ・レビュー（Mirrlees Review）に焦点を当てたフィナンシャルレビュー102 号『税制改革議論』、特に土居丈朗「仕向地主義法人課税の経済分析」を参照。その他、Daniel N. Shaviro, Replacing the Income Tax With a Progressive Consumption Tax, 103 Tax Notes 91（April 5, 2004）等参照。

(28) この点は註 3 収録予定の別稿に譲る。

(29) IFA・註 31 に掲載予定の拙稿 branch report を参照。

(30) 租税条約の無差別原則との関係では微妙な段階にあるが。

(31) IFA （International Fiscal Association）における 2012 年ボストン大会の議題の一つがサービス（主に inbound のサービス提供）に対する課税である。但し、IFA にサービス PE 課税を肯定視する空気があるという意味ではない。

(32) 拙稿「PE をめぐる課税問題」租税法研究 36 号『国際租税法の新たな潮流』27 頁（2008.6）及び同書収録のシンポジウムでは、サービス PE について戸惑いを述べるだけであった。

(33) 青山慶二「OECD と国連のモデル租税条約の比較」租税研究 2010 年 8 月 242-262 頁。

(34) 『平成 24 年度税制改正大綱』（平成 23 年 12 月 10 日）68 頁。Cf. Yoshihito Ueno, Japan's Proposed Earnings Stripping Rules, 65 Tax Notes International 291-293 (January 23, 2012).

(35) そのことが拙稿・註 26 の表題に「net と gross」という表現を用いた理由でもある。

(36) 余談ながら、日米租税条約改訂（2004 年）以後に改訂された条約締結国（米英仏蘭等）に C がいる場合はともかく、日独間・日加間のように条約改訂が済んでいない場合は、BC 間の取引が著作権サブライセンスなのか役務提供なのか（使用料なのか事業李得なのか）によって、所得税の源泉徴収の可否が変わってくる可能性があるのではなかろうか。

(37) また、日本居住者が外国の特許権等を譲渡すると「国内において」に当たらず（消令 6 条 1 項 5 号）非課税となる可能性があり、特許権と著作権とで課税取引の範囲が異なることも、知的財産権の属地性との整合性の観点から、若干気にかかる。

(38) Richard T. Ainsworth, VAT Fraud: The Tradable Service Problem, 61 Tax Notes International 217（January 17, 2011）等を立教大学での演習でも活用しているところであり、Ainsworth 教授はアメリカ在住ながら VAT に関する論文を精力的に発表している。拙稿「青色申告制度の今後のあり方」税研 161 号 42 頁（2012.1）でも紹介した。