

論 説

恒久的施設概念についての考察

亜細亜大学法学部教授

土 屋 重 義

◆SUMMARY◆

我が国における、非居住者及び外国法人に対する課税については、その国内源泉所得に課税することとし、課税対象となる国内源泉所得の範囲は、国内における外国法人等の支店等拠点の有無とその拠点の態様に応じて決められている。しかしながら近年における情報化の進展等の国際経済活動の著しい変容により、これまで確立されてきた伝統的な恒久的施設概念ではカバーすることが困難な新しい取引形態が発生し、その結果、これまでの恒久的施設概念の修正の必要性がいわれている。

本稿では、まず、伝統的恒久的施設概念をカバーする範囲を明らかにするとともに、新たに出現した電子商取引等の取引形態が、具体的にはどのような局面において、伝統的恒久的施設概念に修正を迫っているかの検討を行い、それにより明らかにされた限界を踏まえ、恒久的施設の新たなあり方について提言している

(税大ジャーナル編集部)

目 次

1	はじめに	40
2	恒久的施設とは	41
(1)	恒久的施設とは	41
(2)	わが国国内法	42
(3)	OECD モデル租税条約	42
3	伝統的な恒久施設概念の限界	43
(1)	電子商取引	43
①	問題の所在	43
②	固定的場所（物理的施設）	43
③	補助的、準備的役割	44
④	代理人 PE	45
⑤	伝統的概念の限界	45
(2)	国際的租税回避	46
①	問題の所在	46
②	東京地裁平成 17 年 9 月 30 日判決及び東京高裁平成 19 年 6 月 28 日判決	47
③	残された課題	48
(3)	役務提供取引	50
4	今後のあり方	52
(1)	物理的、固定的施設といった課税拠点の消失への対応	52
①	居住地国課税へのシフト	52
②	新しい代替案	52
③	漸進的代替案	54
(2)	多国籍企業グループによる機能、所得の分散への対応	56
5.	おわりに	57

1 はじめに

わが国における、非居住者及び外国法人に対する課税については、その国内源泉所得に課税することとし、課税対象となる国内源泉所得の範囲は、国内における当該非居住者の支店等拠点の有無とその拠点の態様に応じて定められている。すなわち、非居住者及び外国法人が事業活動のための拠点をわが国に有している場合には、居住者及び内国法人に準じ、わが国において生じた収益からこれに要した費用を控除した所得に対し事業所得課税がなされ、そうした拠点がわが国に存在

しない場合は、原則として投資所得に対する源泉分離課税で課税関係が終了する。このように、非居住者及び外国法人に対する課税においては、支店等の拠点の有無が重要な意味を持つこととなるが、税法上ではこうした拠点のことを恒久的施設（PE）と呼称している。恒久的施設なる概念は 19 世紀後半頃にヨーロッパにおいて誕生し、国際課税の共通ルールとしては、1928 年に採択された国際連盟モデル租税条約により確立したとされており、現在に至るまで、非居住者等についての課税管轄を判断する際に大きな役割を

果たしてきたと言うことが出来る¹。しかしながら、近年における情報化の進展等の国際経済活動の著しい変容は、これまでに確立されてきた伝統的な恒久的施設の概念ではカバーすることが困難な新しい取引形態を出現させており、その結果として、恒久的施設概念の修正が必要であるとか、あるいはその存在意義が問われるような事態になってきている。

本稿では、まず、①伝統的恒久的施設概念のカバーする範囲を明らかにするとともに、②新たに出現した電子商取引等の取引形態が、具体的にどのような局面において、伝統的恒久的施設概念に修正を迫っているかの検討を行い、③それにより明らかにされた限界を踏まえ、恒久的施設の新たなあり方についても言及することとしたい。

2 恒久的施設とは

(1) 恒久的施設とは

クロスボーダーの国際的経済活動に対する課税権の行使には、納税者が居住している国に課税権があるのか（居住地国課税）、事業活動を行っている国に課税権があるのか（源泉地国課税）という問題が必然的に発生する。その結果、同一の納税者に対し二つの国の課税権行使が重複し、二重課税の問題が生ずることとなるが、この二重課税を排除するためには、居住地国か源泉地国のいずれかの国が課税権の行使を放棄する必要がある。恒久的施設という概念は、事業所得の分野において、この問題に対処するため工夫された制度ということができよう。つまり、事業所得については、非居住者等が恒久的施設を設け事業活動を行っている場合は、当該事業活動による所得についてはその源泉地国で課税し、恒久的施設が存在しない場合は当該源泉地国では課税しないこととすることで二重課税の排除を図っているのである。この「恒久的施設なければ課税なし」というルー

ルは現在の国際課税上の確立された原則になっているが、その根拠については、①事業活動は、一定の恒久的性質を有する事業上の拠点を必要とするのが通例であるが、そうした拠点を設けた場合、当該国政府からその活動の遂行にあたり種々の保護を受けるといふ、属地的な応益関係の強さ、及び②恒久的施設がない場合には、たとえ課税ができて、その徴収が事実上不可能であるという課税技術上の要請等があるとされている²。

恒久的施設という概念は 19 世紀後半のドイツにおいて、市町村間の二重課税排除の措置として誕生したとされ、それが 20 世紀に入り、国家間の租税条約の中に取り入れられ、1928 年に採択された国際連盟モデル租税条約により国際的な課税原則として認知されたものである³。

恒久的施設を、広く一般的に定義づければ、「非居住者が事業を遂行するのに介在させている固定的な事業の場所（fixed place of business）」ということになるが、OECD モデル租税条約 5 条のコメンタリー・パラ 2 では、恒久的施設の性格につき次のような定義づけを行っている。①事業を行う場所、すなわち、建物、又は、ある場合には機械、もしくは設備が存在すること、②事業を行う場所は一定でなければならないこと。すなわち、それはある程度恒久的な個別の場所に設けられなければならないこと。③この事業を行う一定の場所を通じて企業の事業が行われること。これは、通常、さまざまな形で企業に従属している者（個人）が、その一定の場所が存在する国でその企業の事業を行うことを意味する。こうした定義づけは、恒久的施設であるための本質的要件を説明したものとされているが、要するに、①事業活動の場所があること、②その場所が固定的であること、③事業活動が固定的な場所を通じて遂行されていることの 3 要件が必要であるということにほかならない。ただ、各国国内法

あるいは OECD モデル租税条約等の具体的な規定については、この本質的要件を基本にしつつも、その果たす機能が補助的、準備的な活動に止まる場合は恒久的施設から除外することでその範囲を縮小する一方で、固定的場所が存在しない場合でも代理人のように機能面で当該固定的場所と同一機能を果たしていると認められるような特定の場合には恒久的施設と認定することで、その範囲を拡大している。以下では、恒久的施設の具体的な規定振りについてわが国国内法と OECD モデル租税条約を例にとって、見てみよう。

(2) わが国国内法

わが国の国内法上、恒久的施設の定義は、法人税法 141 条及び所得税法 164 条に定められている。すなわち、法人税法 141 条（所得税法 164 条でも同旨）では、その 1 号において「国内に支店、工場その他事業を行なう一定の場所で政令で定めるものを有する外国法人」、2 号において「国内において建設、据付け、組立てその他の作業又はその作業の指揮監督の役務の提供を一年を超えて行う外国法人」、3 号において「国内に自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者で政令で定めるものを置く外国法人」が、わが国国内に恒久的施設を有することとなるとしている。そして、1 号の支店その他事業を行う一定の場所、（これが恒久的施設を構成する。）については、法人税法施行令 185 条で、①支店、出張所その他の事業所若しくは事務所、工場又は倉庫（倉庫業者がその事業の用に供するものに限る。）②鉱山、採石場その他の天然資源を採取する場所、③その他事業を行う一定の場所で①、②に掲げる場所に準ずるものとしつつ、外国法人が（イ）その資産を購入する業務のためにのみ使用する一定の場所、（ロ）その資産を保管するためにのみ使用する一定の場所、（ハ）広告、宣伝、情報の提供、

市場調査、基礎的研究その他その事業の遂行にとって補助的な機能を有する事業上の活動を行うためにのみ使用する一定の場所は恒久的施設には含まれないとしている。また、これも恒久的施設を構成することとなる、3 号の自己のために契約を締結する権限のある者、すなわち代理人については、同令 186 条において、①外国法人のために、その事業に関し契約（資産の購入の場合を除く）を締結する権限を有し、かつ、これを常習的に行使する者（競争的立場にある者が、事業の性質上の必要から当該外国法人のために契約締結業務を行う場合を除く）、②外国法人のために、顧客の通常要求に応ずる程度の数量の資産を保管し、かつ、当該資産を顧客の要求に応じて引き渡す者、③もっぱら又は主として一の外国法人のために、常習的にその事業に関し契約を締結するための注文の取得、協議その他の行為のうち重要な部分をする者と定義づけている。

(3) OECD モデル租税条約

次に OECD モデル租税条約では、恒久的施設について、5 条 1 項で事業を行う一定の場所で企業がその事業の全部又は一部を行っている場所と規定し、同条 2 項でその典型的なタイプとして、①事業の管理の場所、②支店、③事務所、④工場、⑤作業場、⑥鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所を例示している。なお、同条 3 項によれば、12 ヶ月を超える期間存続する建築工事現場等も恒久的施設を構成することとなる。

ただし、その場所が（イ）商品の保管、展示又は引渡し、（ロ）商品在庫の保有、（ハ）単なる商品購入、あるいは情報収集、（ニ）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としている。（同条 4 項）

また、5 条 5 項では、一定の場所を有して

いない場合でも、所謂代理人を使って同様の活動を行っている場合で、当該代理人が外国法人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いるようなときにあっては、代理人の活動により当該外国法人は恒久的施設を有しているとみなすことができるとしている。ただ、代理人であっても、当該外国法人とは独立した地位にある、仲立人や問屋が自身の通常の業務として事業活動を行っている場合は、当該外国法人は恒久的施設を有していることにはならず、また、当該外国法人が支配する子会社が有するという事実だけでは、恒久的施設を有することにはならないとしている。(同条6項、7項)

なお、(2)のわが国国内法が規定する恒久的施設の定義と比較した場合、若干の差異のあることが認められる。例えば、わが国国内法では、法人税法施行令において、在庫保有代理人(上記(2)同令186条②参照)および注文取得代理人(同③参照)が恒久的施設となる代理人に包含されるが、OECDモデル租税条約では恒久的施設とはみなされていない。ただ、この種の差異については恒久的施設の範囲をめぐる居住地国と源泉地国との利害対立の調整の産物であり、同一の枠組みのもとでの妥協の結果と評価することができる。いずれにしても、両者は恒久的施設であるためには、前出(1)で触れた基本的構造のもとで、おおむね同一の要件を具備することを要請しており、そして、この両者に共通する枠組みこそが、1928年の国際連盟モデル条約以来、大きな変更もなく、引き継がれてきており、伝統的な恒久的施設概念を形成していると言うことが出来る。

3 伝統的な恒久施設概念の限界

冒頭の部分で、近年における情報化の進展等の国際経済活動の著しい変容がわが国国内法あるいは、OECDモデル租税条約等に

おいて規定されているような伝統的恒久的施設概念に変更を迫る、新たな類型の取引を出現させているとしたが、それは具体的にはどのような局面において問題となっているであろうか。以下、国際経済活動上の新たな動きともいえる、3つの分野においてこの問題を考察してみたい。

(1) 電子商取引

①問題の所在

電子商取引とは、広くは、取引のいずれかの段階で(契約、物流、決済等)インターネット取引が介在する取引を言うが、従来の取引と比較して課税上の影響が最も大きなものは、例えば、コンピューターソフトをインターネットで注文し、ダウンロードを行い、決済もクレジットで行うといった具合にオンライン上で注文、受渡し、決済がすべて完結する取引である。こうした取引は、生産者と消費者が直接取引をすることになるため、従来型取引であれば、存在していた、卸売業者、小売業者といった中間事業者の存在を不要とするが、取引が国際間のクロスボーダー取引であった場合、これらの中間事業者が果たしてきた国際課税上の課税拠点(nexus)としての機能が失われることになる。この問題は外国法人が販売活動等をその支店を通じ行っていたものを、インターネットによる直接販売に切り替えた場合にもあてはまる。つまり、従来であれば、支店が果たしてきた事業所得の納税義務者という役割は、その廃止により受け皿を一義的には失うこととなるからである。そしてこうした事態は、支店等をその典型としてきた伝統的な恒久的施設概念が電子商取引についても適用可能なのかという新たな問題を発生させている。

②固定的場所(物理的施設)

インターネットを通じた電子商取引の場合、従来の取引における支店等に相当するような物理的施設は存在するのだろうか。支店等には従業員が配置され、注文の取得、処理、

商品の引渡し、決済等の活動が行われてきたが、電子商取引の場合、これらの活動はウェブサイト及びサーバーを通じ自動的に行われている。従って、電子商取引における恒久的施設の有無の検討はウェブサイト及びサーバーがそれに該当するかどうかの問題となる。

前出のように、法人税法 141 条 1 項 1 号では、「国内に支店、工場その他事業を行う一定の場所」また、OECD モデル租税条約 5 条 1 項では「事業を行う一定の場所で企業がその事業の全部又は一部を行っている」ものが恒久的施設であると定義づけており、いずれも恒久的施設であるためには、まず固定的な場所という物理的施設の存在が前提となっている。ところで、ウェブサイトについては、ソフトウェアと電子データの組み合わせであり、それ自体では有形資産を構成しないため、固定的な場所と見ることは出来ず、恒久的施設に該当するとは言えない。しかしながら、サーバーについては、「機械もしくは設備」であり、しかも「一定の場所」に設置され、かつウェブサイトを保存、使用することを通じ「事業を行っている」とみることができるため、5 条コメンタリー・パラ 2 に言う、本質的要素の部分においては、少なくとも恒久的施設を構成すると考えることができる。この点につき、5 条コメンタリー・パラ 42. 2 ではウェブサイトが保存され、それを通じて当該ウェブサイトにアクセスし得るサーバーは、物理的場所を有する設備の断片であり、当該サーバーを操作する企業の「事業を行う一定の場所」を構成し得るとしている。なお、サーバーはウェブサイトとあいまって、従来であれば支店が果たしてきた、注文の取得等の行為を、人の手の介入なしに自動的にやっている。このように人の手の介入を要しない無人の施設が恒久的施設を構成するか否かについては、わが国法人税法 141 条等からは明確ではなく、文理解

釈からすれば、従業員・専属代理人などの人の関与を伴わない無人施設であるサーバーについては、同条 1 号の恒久的施設に含めるのは無理という説もある⁴。しかしながら、OECD コメンタリーでは、ある企業が当該場所において全体としてまたは部分的にその事業を行っているということを検討する際には、人員の存在は必要ないとし、電子商取引に対しても、例えば天然資源の開発に使用される自動ポンプ設備の活動等に適用される場合と同じ程度の適用があるとしており、無人施設であるサーバーへの適用を示唆している⁵。無人施設が恒久的施設を構成することについては、ドイツ最高裁によるパイプラインケースと呼ばれる有名な判決もあり、同判決では、オランダの会社が所有しドイツ国内に存在する石油の地下パイプラインおよびそれに付随する自動的設備について、それがすべてオランダにいるスタッフのコンピューターによる遠隔操作で稼働しており、ドイツでは人の関与が全くなかったにもかかわらず、ドイツに恒久的施設が存在するとの判断を下している⁶。また、オーストリアにおいては英国企業がオーストリア国内にサーバーを置いた場合に、オーストリア課税当局が恒久的施設ありとした例もあるとされており、無人施設であるサーバーを恒久的施設と見るべきとする立場は国際的に有力になりつつあるようにも見える⁷。

③補助的、準備的役割

固定的な場所が存在していても、その機能が補助的、準備的な活動にとどまる場合は恒久的施設とはならないとされている（法人税法施行令 185 条 2 項、OECD モデル租税条約 5 条 4 項）が、サーバーの場合どうか。一概にサーバーといっても、その果たす機能は個々のサーバー毎にケース・バイ・ケースであり、事例毎に判断していくしかないが、サーバーの果たす機能が①納入業者と顧客との間における、電話線のような通信接

続の供給、②物品又は役務の宣伝、③セキュリティ及び効率のためのミラー・サーバーを通じた情報の中継、④企業のための市場データの収集、⑤情報提供等の活動に止まる場合は、補助的、準備的活動に該当し、恒久的施設と見ることは出来ない。しかしながら、サーバーによっては、ウェブサイトとあいまって、事業活動の中で、注文の取得、処理、引渡しの指図、決済等の一連の手続きをすべて行うことができるものもあり、こうしたケースであれば、補助的、準備的活動に従事していることにはならないものと思われる。要するに、恒久的施設となりうるためには、固定的場所の存在に加え、当該場所で遂行される機能が、企業の事業活動にとって本質的ないし中核的部分であることが必要であり、サーバーがその要件を満たしているかどうかということになる。OECD コメントリーでは、この点について、「例えば、顧客との契約の締結、支払手続き及び製品の引渡し、当該場所に所在するサーバー等の設備を通じて自動的に行われるといった販売と関連を有する典型的機能が当該場所で遂行される場合、これらの活動を単なる準備的又は補助的なものと考えすることはできない。」としている⁸。

④代理人 PE

わが国国内法及び OECD モデル租税条約はともに、固定的な場所という物理的施設が存在しない場合でも、それぞれの規定が定める要件に該当する場合には、当該外国法人の代理人を外国法人自身の恒久的施設とみなすこととしている。すなわち、例えば、OECD モデル租税条約では、代理人が一方の締約国内で、当該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して行使する場合には、当該企業は恒久的施設を有するものとしている。(5 条 5 項) この規定は、代理人の果たす経済的機能が本人である外国法人のそれと同一であると認められる場

合には、恒久的施設概念を拡張し、代理人も恒久的施設に包含するというものである。なお、この場合の代理人とは、外国法人に対し従属的地位にある者(従属代理人)をいい、問屋、仲立人のように独立した地位を有する代理人(独立代理人)は、危険負担を外国法人でなく自らが負う事となり、外国法人の支配下にあるとは言えないため、恒久的施設には該当しない。また、国内法、OECD モデル租税条約のいずれもが、代理人は者(person)であるとしており、者とは個人、法人及び法人以外の団体(OECD モデル租税条約 3 条 1 項(a))とされている。

電子商取引における、サーバーなりウェブサイトが恒久的施設となる代理人に該当するか否かだが、前述のように代理人は個人、あるいは法人といった者であることが要件とされており、単なる設備であるサーバーや有形資産ですらないウェブサイトは者とは言えず、現行規定の文理解釈から、恒久的施設である代理人と解することはできない。ところで、電子商取引を行う外国法人は、自社のサーバーを源泉地国に設置せず、源泉地国に所在するプロバイダー(Internet service provider 略称 ISP) 所有のサーバーを賃借し、そのサーバー上で自己のウェブサイトを経営することがある。その場合、プロバイダー自体を恒久的施設である代理人と解することはできないのだろうか。確かに、プロバイダーは自己のサーバーを通じ、ウェブサイトを主催する立場にあるが、ほとんどの場合外国法人の名前で契約を締結する権限をもっておらず、他の沢山の顧客のウェブサイトを主催する立場にもあるという事実から、外国法人の支配下にあるとは言えず、独立代理人として恒久的施設の範疇には入らないこととなる⁹。

⑤伝統的概念の限界

電子商取引における恒久的施設についてのこれまでの検討をまとめてみると、プロバ

イダー等電子商取引になんらかの形で関係する多くの者を恒久的施設に含めることは難しいものの、少なくともサーバーについては、当該サーバーが一定の場所に設置され、その果たす機能が企業にとっての中核的部分であることが認められる限りにおいて、恒久的施設と解することができ、その場合には、サーバーを管理する従業員等の関与も必要とされないようである。しかしながら、仮にサーバーを恒久的施設とすることに国際的な合意が成立することとなったとしても、そこには大きな問題が残ることとなる。それは、サーバーが移転可能であることと、所得の源泉地国に設置されねばならぬものでもないということである。サーバーの設置は、その国の通信インフラストラクチャーの整備状況等、課税面への配慮以外の要因も判断材料となることもあるものの、仮に源泉地国でサーバーが恒久的施設に該当するという取り扱いになったとすると、サーバーを設置している外国法人は、サーバーをタックスヘイブン国等の軽課税国に移転してしまう可能性が極めて大きい。そして、タックスヘイブンにサーバーがあったとしても、当該外国法人による源泉地国の消費者への電子商取引を通じたサービスの提供は可能なのである。OECD モデル条約コメンタリーでは、自動ゲーム機や自動販売機が恒久的施設になるとしているが¹⁰、これらの場合であれば、機械の設置場所と売上、つまりは所得の稼得場所とは一致しており、電子商取引におけるサーバーの場合とは、その点において根本的に異なっている。このように、恒久的施設と認定された外国法人の租税回避行為が可能であることは、結果として、サーバーを恒久的施設と解することの実質的な意味を失わせることとなる。以上のことから、サーバーを恒久的施設と解することは、その果たす機能等から、理論的に可能であるとしても、現実的な効果は疑問であると言わざるを得ない

ように思える。こうしたことから、電子商取引においては、伝統的な恒久的施設の概念を用い、課税関係を律することには限界があり、この概念、考え方から離れた新しい考え方を導入する必要性が強調されている¹¹。

(2) 国際的租税回避

①問題の所在

一般に、経済的に見て異常な法形式を選択することで、課税要件の充足を免れる行為を、租税回避行為と呼ぶが、経済活動のボーダレス化の進展は、国際的レベルでの租税回避行為を顕在化させることとなった。即ち、世界経済において、物、人のみならず金（資本）の移動までが自由化されたことにより、多くの多国籍企業が全世界規模での租税負担の極小化を目指すこととなり、そのためのタックスプランニングの策定に多くの人的資源を投入するようになったが、そうしたタックスプランニングの中には、タックスヘイブン、租税条約さらには各国税制の差異等に着目し、課税要件を巧みに回避する租税回避行為が多く存在する。わが国においても、所謂不良債権の処理等をめぐり、外国法人が得た所得のわが国における課税を回避するようなスキームが目立つようになったとされている。その典型的な例として匿名組合を使用した国際的租税回避スキームのケースがあげられているが、その手法は概略以下のようなものである。例えば、事業会社が匿名組合を利用した具体例をあげると、スキームを企画したのは米国に本社のある製造業者であり、同社はその製品をわが国で販売することとしている。その場合、まず、オランダに販売子会社を設立し、同時にその子会社を通じ、わが国に販売子会社を設立する。そして、オランダ子会社と日本子会社の間に、前者を出資者、後者を営業者とする匿名組合契約を締結する。その後、日本子会社は日本国内において販売活動を展開し、利益を計上することとなるが、その利益の大部分を、上記の匿名

組合契約に基づきオランダ子会社に分配してしまう。この場合、日本子会社のオランダ子会社に対する分配金の支払いは損金処理が認められる一方で、オランダ子会社が受領した分配金については日蘭租税条約上、「その他所得」とされ、居住地国であるオランダでのみ課税できることとなる。しかも、オランダでは、同国の国内法によりオランダ子会社が受領した匿名組合の分配金は課税されない取り扱いになっており、結局のところ、米国親会社は、日本国内で獲得した利益の殆どをわが国でも、さらにオランダでも課税を免れる形で回収できるというスキームである。このスキームによれば、わが国課税当局は、外国企業が日本に事業拠点を設けて事業を行おうとする場合、所要資金の1%を資本出資（子会社設置）とし、残りの99%を匿名組合出資とする投資形態をとった場合には、日本の事業拠点において獲得した利益のわずか1%しか課税できないという事態を甘受せねばならなくなる¹²。この手法は、本来であれば、日本子会社は日本で事業活動を行っているのであるから、獲得した利益についても、わが国課税当局により事業所得として課税を受けねばならぬものを、同社が獲得した事業所得を分配金として損金処理することでその所得分類をその他所得に変更するとともに、わが国に恒久的施設を持たないオランダ子会社にその所得を帰属させることで、わが国の納税義務者であることを免れるものであり、OECDモデル条約7条にいう「事業所得は恒久的施設なき場合は課税できない」というルールを巧みに活用した手法と言うことができよう。ただ、そもそも米国親会社は日本において自社製品を販売することをその事業目的としていたのであり、また同社は自己が主宰する企業グループの中核的企業であり、資本金面でも、また人的な面でも、日本子会社及びオランダ子会社を完全に支配しているといった事実がある。このよ

うな場合、課税当局としては、決して手をこまねいているわけではなく、事実関係の把握、適用法令の精査等を行い、適正課税を行うべく努力しており、この匿名組合のケースでも、匿名組合契約の条項や組合事業の実態を検討し、①匿名組合契約の締結、出資金の調達方法や利益分配金の送金方法、及び日本子会社の営業上の判断などについて、米国親会社がオランダ子会社、日本子会社に指示をしていること、②米国親会社のブランド名をオランダ子会社及び日本子会社ととも商号に使用しているため、日本子会社の営業上生じた債務についてオランダ子会社に連帯責任が生じていること等の事実認定を行い、その結果として、匿名組合契約に強い共同事業性が認められるとし、「日本子会社の事業拠点は、オランダ子会社も共同して使用しているオランダ子会社の恒久的施設である」とし、課税を行ったとされている¹³。ここで、注目すべき事項は、外国法人が共同事業に参加していると認められた場合には、当該外国法人は源泉地国内に恒久的施設を有することとした課税当局の判断である。本ケースでは、日本国内の物的施設は日本子会社で使用しており、販売事業自体も日本子会社の名で行われているといった事実が窺われるが、そのような場合に外国法人がどのような形でどの程度まで日本子会社の行っている事業に関与すれば、恒久的施設を有することになるのだろうか。また、こうした課税当局の判断は、伝統的な恒久的施設の概念から見て許容されるのだろうか。このように、巧妙化する国際的租税回避手法の出現も恒久的施設概念の範囲をめぐる問題に新たな課題を突きつけているのである。

②東京地裁平成17年9月30日判決及び東京高裁平成19年6月28日判決

①で紹介した、匿名組合を利用した国際的租税回避スキームの事例は、共同事業性からオランダ子会社の恒久的施設有り判断し

たわが国課税当局の処理に対し、処分を受けたオランダ子会社から異議申し立て、審査請求がなされ、最終的には裁判の場で争われることとなった。裁判では地裁、高裁ともに、国側の主張を退けたが、その根拠は以下のような理由によっている。

すなわち、東京地裁判決では、国側が、共同事業といった事業実態、あるいは契約の内容を総合勘案すると、本事例の契約は、匿名組合契約ないしこれに準ずる契約ではなく、オランダ子会社と日本子会社を構成員とし、日本子会社を業務執行組合員とする民法上の任意組合に当たり、そうであれば、日本子会社の本店及び支店等はオランダ子会社にとっても日本国内における支店ないし事務所にあたることとなり、オランダ子会社が得た分配金は同社が日本国内に有する恒久的施設を通じて日本国内で行った事業による所得であると主張したのに対し、本事例の契約は匿名契約の本質に反するものでなく、匿名組合であると認めざるを得ないとし、匿名組合では、匿名組合員が恒久的施設を通じて事業を行っているわけではないので、事業所得には該当しないと判断している。

また、東京高裁判決では、国側が、租税条約上の恒久的施設の存否の判断は、当該事業の実態を踏まえてなされるべきであり、当事者の資本又は出資関係に基づいて、その一方に管理支配権が及んでいるような特殊の場合にあっては、当該契約上規定された権利義務の条項に表れた文言の形式的な解釈だけではなく、実質的に共同して事業を実施していると認められるか否かの点を検討するべきであると主張したのに対し、租税条約の解釈の問題として、両者が法的な意味で親会社、子会社というような緊密な関係にある場合であったとしても、我が国にある子会社の恒久的施設が、当然に外国にある親会社の恒久的施設となるものではないと解釈されており、本事例におけるオランダ子会社と日本子

会社の緊密な関係（本事例において、米国親会社がオランダ子会社及び日本子会社を管理支配するとともに、オランダ子会社が日本子会社を管理支配するという構造が認められ、グループにおける資金関係、資本関係及び人的関係を統合した米国親会社等の管理支配を通じて、オランダ子会社と日本子会社が共同事業を営んでいたことなどを、国側は主張する。）があったとしても、当然に両者の恒久的施設を同一視することはできないと判断している。なお、同判決では、本事例の契約が任意組合を成立させる契約であればオランダ子会社も日本国内において事業を行っていることになり、日蘭租税条約8条1項（OECDモデル条約7条1項に対応）に規定する「他方の国にある恒久的施設を通じて当該他方の国において事業を行う場合」に当たるから、我が国に課税権が認められることは争いが無いとしており、外国法人が任意組合の構成員として、任意組合が我が国国内で行う事業に参加している場合は、当該外国法人は恒久的施設を有することになることを入念的に確認している。この場合、恒久的施設を認定したのは、任意組合が活動している物理的施設の共有持分を外国法人が保有していることを根拠にしたようであり、このことから共同事業という形態での外国法人の関与が恒久的施設を通じ事業を実施していると言えるためには、当該外国法人がパススルー課税となる事業体課税の構成員であり、しかも共同事業の拠点という物理的施設に共有持分を有する場合に限定されると判断したものと考えられる。

③残された課題

上記のように、匿名組合を通じた国際的租税回避事例につき、東京地裁、東京高裁が下した判断はいずれも、匿名組合契約は我が国商法上有効に成立しており、契約当事者間に契約締結についての真の合意もあったとして、経済的実質が任意組合であり、同組合を

通じた共同事業への参加という課税当局側の認定を退けている。また、仮にその契約形態を用いた当事者の意図、目的が主として租税回避にあったとしても、このことを理由に当該匿名組合契約の成立を否定するには、その旨の明文の規定が必要であるともしている。つまり、裁判所としては、当事者が選択した私法上の法形式を他の法形式に引き直し課税することにきわめて慎重な立場をとったと言えよう。しかしながら、本事例のように関係当事者がすべて米国親会社を中核企業にした多国籍企業グループの一員であり、親子会社間に完全な支配従属関係がある場合においては、いわば親会社の意のままに、あらゆる種類の取引を内容にした契約を締結することが可能であり、そのような場合にまで私法秩序を尊重する必要があるのか疑問なしとしない。また、判決では事業持分の有無を共同事業への参加のメルクマールとしているようだが、事業の共同性という点に着目するのであれば、持分の有無に止まらず、業務に対する関与の度合いや、参加したと見られる者の責任の範囲なども判断材料になるのではなかろうか。恒久的施設の認定は事実認定の問題とされているが¹⁴、そうであるならば、特に、本事例のように関係当事者の資本関係、あるいは人的関係から、匿名組合員の営業者に対する管理支配権が及んでいると認められる場合には、契約上の文言の形式的な解釈にとどまらず、上記の判断材料をもとに実質的に共同事業を実施しているか否かを検討する必要があるように思える。

また、そもそも、伝統的恒久的施設の概念は事業活動を 1 つの課税単位（支店や代理人）で行っていることを前提とした概念であり、外国企業グループが我が国の国内での事業活動を分業化し、その業務毎に法人を設立し事業活動を行わせている場合にはその認定が困難となるという指摘がある¹⁵。確かに、企業グループの機能をいくつかの法人に分

散し、かつ機能の性格上、我が国に拠点（恒久的施設）を設けなければならない法人に帰属する所得の配分を極力少額に止めるよう仕組みれば租税回避も可能となるのであり、本事例もまさにそのようなケースの一例と言えよう。こうした外国企業グループが、その経営戦略のもとで、一体的に活動している場合の恒久的施設の認定例として、イタリア最高裁が 2002 年 3 月に下したフィリップモリス事件の裁判例がある。同裁判は、米国のたばこ会社であるフィリップモリス社のイタリア子会社が恒久的施設に該当するか否かが争われ、イタリア最高裁は、恒久的施設の認定にかかる新たな判断の法理をいくつか提示することで課税処分を容認したものであるが、その提示された法理の中に、グループ PE の法理（統一された事業戦略を追及するグループに属する子会社の PE 認定にあたっては世界的に活動している当該グループの全体を考慮してなされなければならない）というものがあった。この法理によれば PE の認定は、企業グループ全体を一つの単位と見る、企業グループ単位で行うべきであるということになり、事例で言えば、オランダ子会社の恒久的施設が我が国に存在するのかわく、米国親会社も含めたところでの企業グループの恒久的施設が我が国に存在するかどうかを確認すればよいことになる。ただ、このイタリア最高裁のグループ PE の法理については、これまで OECD において確立されてきた恒久的施設の基本ルールを明らかに逸脱したものと批判が強く、こうした批判も踏まえ OECD ではモデル租税条約 5 条のコメンタリーの改正を行い、その 41. 1 において「恒久的施設の存在は多国籍企業グループの法人毎に決定しなければならない、当該グループのある法人の恒久的施設が一方の国に存在するからといって、そのことの故に当該グループの他の法人自体も当該一方の国に恒久的施設を有することに

はならない。」とし、恒久的施設はあくまでも、個別企業単位で判断すべきであることをあらためて確認した。たしかに、恒久的施設とは、主に、他方の締約国の企業の利得に対して一方の締約国の租税を課する権利を決定するために用いられるものであり、いわば二国間の二重課税を排除するため工夫された制度である。したがって、こうした制度の中に、グループ PE の考え方を導入し第三国に存在するグループ企業までを巻き込むことは、制度本来の趣旨である二重課税排除の実現にいたずらな混乱をまきおこす可能性を否定できない。しかしながら、一方で前記のように外国企業グループがいくつかの国に会社を設立することで、機能を分散し、企業間で税負担を回避するような調整を行った場合、個別企業単位、すなわち本店と支店といった一つの課税単位を前提にした既存の恒久的施設概念では、この種の国際的租税回避に対抗できないことも事実である。しかも、近年の IT による通信、情報技術の進展は、多国籍企業がその機能を世界的規模で分散させることをより容易にしておき、こうした高度な国際的租税回避を選択する誘因をより多く提供することとなっている。イタリア最高裁の判決は、すでに確立している国際的な課税ルールを、特定の国の課税当局が無視し、一国だけで新たな法理、ルールの適用を強行したことを容認したという点で非難に値し、また、伝統的恒久的施設の外延から見て、あまりに飛躍しているという点は否めないものの、伝統的恒久的施設概念の個別企業単位という判断基準に対する問題提起という点では一定の意義が認められるのではないだろうか。いずれにしても、恒久的施設概念は企業グループを通じた国際的租税回避への対応という分野においてもその限界を露呈しつつあると言うことが出来よう。

(3) 役務提供取引

OECD では 2006 年 12 月に、THE TAX

TREATY OF SERVICES : PROPOSED COMMENTARY CHANGES という文書

(以下「2006 年文書」という。)を公表し、恒久的施設についての OECD コメントリーの改正を提案している。その内容は現在の 5 条 (恒久的施設の定義) に関するコメントリー (1~42.10) に、さらに 42.11~42.45 までの条項を加えるとともに、17 条 (芸能人及び運動家に対する課税) 1 項に関するコメントリー・パラ 10 を修正するものであるが、概要は従来であれば、恒久的施設を有しない場合でも源泉地国で課税が認められるのは芸能人、運動家が事業を行っている場合に限定されるものを、役務提供行為が一定の要件に該当した場合には、恒久的施設を通じ事業を実施しているとみなすことで、その範囲を役務提供行為一般に広げるとともに、課税対象もグロスの支払い額でなく、ネットの利益に改めるというものである。一定の要件として同文書では「一方の締約国の企業が他方の締約国内で役務提供行為を行う場合で、それが a) 当該締約国内に 1 年間で 183 日を超える期間滞在した個人を通じるものであり、かつこの期間内の企業の積極的業務活動による収入総額の 50%以上が当該個人により当該他方の国内で提供された役務に起因するものであること。及び b) 1 年間で 183 日を超える期間内に一人以上の個人が同一あるいは関連したプロジェクトのために当該締約国内において役務提供を行っているか、あるいは行うため滞在していること」¹⁶⁾、が恒久的施設とみなされるためには必要であるとしている。つまり、物理的施設がない場合でも、一定期間以上源泉地国に滞在しかつ役務提供が源泉地国内で行われているものと認められる場合には、役務提供事業に限り恒久的施設の存在を認定しようとしているのである。OECD がこのような提案に至った経緯について、上記文書では「源泉地国の領域内で提供された役務による利益は恒久的施

設がなければ課税できない」というルールにいくつかの国家が同意しなかったため、代替案として提案されたとししか記述されていないが¹⁷、この提案に先立って OECD が 2005 年 12 月に公表した「Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report」(以下「2005 年報告」という)では、「既に国際連合モデル条約に同様のものがあり、これを OECD モデル条約にも含めるよう修正する旨」の記述があり¹⁸、国連モデル条約 (5 条 3 項(b)、14 条 1 項(b)) にその原型があるとしている。この報告ではさらに、役務提供事業に限りこうした取り扱いを許容する根拠につき、既存の恒久的施設のルールは製造事業や販売事業との関連で創出されたものであり、こうした事業であれば課税管轄の配分にうまく機能するものの、役務提供事業の場合は適切な結果をもたらさないとしている。つまり、役務提供事業には可動性 (mobile) があること、具体的には役務提供を行う弁護士、会計士の場合であれば、パソコンと携帯電話さえあれば仕事出来るため、固定的な物理的施設は不要であり、その場合、OECD の既存の恒久的施設のルールでは源泉地国内で行われた多額の所得創出行為が課税されないという不都合をもたらすこととなるからである¹⁹。なお、前述のように、2006 年文書では、役務提供事業が恒久的施設を通じてなされたものとみなされた場合、課税の対象となるのはグロスの支払額ではなく、ネットの利益であるとしている。恒久的施設の認定を通じ、源泉地国での課税を可能にすることになるのであるから、課税の根拠は事業所得につき規定した OECD モデル条約 7 条であり、利益=所得によるネット課税は当然の帰結のようにも思えるが、同文書ではさらにネット課税を選択することでグロスの場合排除できない源泉地国外での役務提供を (役務提供の遂行のために発生

した費用との関連を見ることにより) 除外できる効果を強調している²⁰。また、同文書ではこのことに関連し現行の OECD モデル条約 17 条 (芸能人及び運動家に対する課税) コメントリーも改正し、芸能人等への支払いにつき源泉地国が国内法でグロス課税を採用している場合でも、納税者にネットの利益による課税を選択できる仕組みを導入することを提案している²¹。このことにより、役務提供事業はネット課税に統一することを目指しているものと思われる。

2005 年報告の表題からもわかるように、そもそもこの OECD の新たな提案は電子商取引に対する課税のあり方をめぐる議論をその端緒としているようである。確かに、(1) で論述したように、電子商取引においては、伝統的な恒久的施設の概念を用い、課税関係を律することには限界があり、この提案はその限界を克服する一つの有効な代替案と評価することもできようが、対象範囲は役務提供事業一般であるため、仮にこの提案が実現した場合のインパクトはかなり大きく、電子商取引の分野を超えるものとなろう。ただ、2005 年報告及び 2006 年文書のいずれにおいても、提案の難点として、物理的施設不在の場合、会計記録の保存等が担保されず、利益を算定し、申告すること、さらにはその適否を課税当局が確認することに困難が予想される点、あるいは資産がないことから、税の徴収が難しい点等があることを指摘しており、その実現には、まだまだ時間を要するものと思われる。

ところで、この提案は国連モデル租税条約に現存する条項を借用しているが、そもそも国連モデル租税条約は発展途上国の立場を踏まえたものという位置づけであり、その中に規定されている条項は先進国間の租税条約締結にはなじまないものが多いとされてきた。それが今回先進国間のモデル条約である OECD モデル租税条約の改定の俎上に上

がることとなったことは、伝統的恒久的施設概念に依拠することで、かなりの税収の課税機会を喪失してしまうことになる、源泉地国の危機感の強さを象徴するものと言うことができよう。

4 今後のあり方

これまで論述してきたことで、恒久的施設概念の今後のあり方として考えていかねばならぬ問題を整理すると、大別して(1)物理的、固定的施設といった課税拠点の消失と(2)多国籍企業グループによる機能、所得の分散の問題の2つの問題への対応ということになる。以下、それぞれの問題につき考えられる対応策とその問題点について考察してみよう。

(1) 物理的、固定的施設といった課税拠点の消失への対応

①居住地国課税へのシフト

3(1)③において明らかにしたように、OECD コメンタリーではサーバーは恒久的施設になりうるとしているものの、その可動性、移転可能性から、仮に源泉地国において恒久的施設との認定が可能となっても、サーバーを移転することで課税を免れることは可能である。しかも、サーバー以外にこれといった資産もない場合であれば、税務執行上の困難も想定される。このことから、電子商取引の分野においては、伝統的恒久的施設概念の適用を諦め、居住地国課税中心の課税でよいとする立場がある²²。確かに、現行のOECDモデル租税条約でも、国際運輸業所得については居住地国にのみ課税権を認める取り扱い(8条1項)があり、特定の分野において居住地国にのみ課税権を認める先例が存在している。また、少なくとも国際的な二重課税の可能性は完全に排除できる。しかしながら、国際運輸業所得の場合は相互に源泉地国免税を行うことで相互主義を確保するという側面があるとされており

²³、居住地国と源泉地国の間に発展のレベルに格差があることが一般的な電子商取引の場合とでは様相は異なるものと言えよう。そもそも、居住地ベースでの課税を優先すべきという主張は、「源泉地ベース課税では税収をとれなくなる」という現実論にすぎないと言ったことができ²⁴、むしろ、電子商取引が源泉地国で円滑に実施されているのは当該源泉地国の通信インフラの整備状況あるいは政府の電気通信政策が寄与しているという属地的な応益関係から見れば、源泉地国に何がしかの課税権を認めるほうに理論的根拠があるのではなかろうか。また、発展途上国の多くは電子商取引の受け手である源泉地国の立場にたたされるためその反発も必至であり、政治的受容可能性という面からも問題である。いずれにしても、消費者が源泉地国にいる以上全く源泉地国に課税権が配分されないようなありかたは国家間の公平に反するといえよう²⁵。

②新しい代替案

サーバーの可動性、移動可能性は電子商取引というものが、物理的施設をほとんど必要としない、全く新たな通信手段であることを意味する。こうした場合に従来取引に対するルールと同一のものを若干手直ししても意味がなく、むしろ新たな発想の元で、例えば恒久的施設が存在しなくても課税を可能とするような新ルールを確立すべきではないかという考え方がある²⁶。

おそらく、電子商取引の課税問題に対する解決策として、理論的レベルにおいてはこの考え方が最も正しい考え方かと思われるが、問題は具体的な代替案にどのようなものがあるかと言う点である。

具体的代替案としては、まず、電子商取引の外形に着目した課税方式がある。例えば、ビットタックス(bit tax)と呼ばれる税が提唱されたことがあるが、これは、コンピューターを通じ送信される情報利用量に応じ、ネ

ットワーク運営者が納税義務を負い、それを利用者に転嫁する間接税である。同様の課税方式には、より外形に着目した、電気通信税（電話代金の一定割合を電話会社を通じて徴収することで課税）あるいはパソコン税（パソコンあるいはモデムの購入あるいは使用に際し、購入者等から課税）といったものも提唱されている²⁷。これらの税については、把握が容易という利点はあるものの、いずれも、所得概念とは無縁の次元で課税標準が決まり、しかもそれが担税力の指標としてあまりに粗略であるという難点がある。そして、何よりも、電子商取引にのみ差別的に課税されることにより、今後、情報関連産業を重点的に育成していこうとしている先進諸国の産業政策に抵触することとなるため、政治的受容可能性も殆どないものと思われる。前述の OECD 2005 年報告では、電子商取引による事業所得課税の問題に対する、対応策として、現在のルールを基本的に修正する必要のある改正案と基本的な修正は必要のない改正案に分類し幾つかの提案をおこなっているが、前者の基本的修正を必要とする案の中にもビットタックスのような提案は含まれていない。基本的修正を必要とする案として OECD では、①利子等の受動的所得に対する源泉課税と同様のルールを電子商取引にも適用する、②外国法人に対する支払いのうち、損金となる（OECD では課税ベースを侵食するものと呼んでいる）ものすべてについて源泉徴収を行う、③フォーミュラによる配分方式への変更、④電子的（仮想）恒久的施設なる拠点を追加の 4 つの案を示し、その概要、根拠さらには中立性、効率性、確実性、簡索性、実効性、公平性、柔軟性、国際的合意の可能性等の様々な課税原則による評価も行っている。①、②の案は、対象となる支払いの範囲に差異があるものの、グロス支払いに対する源泉徴収制度による対応と言う点で共通している。この両案は執行が

比較的容易であるという点で、確実性、簡索性、実効性は認められる。すなわち同報告では、①案であれば、利子課税のように現存し、確立された課税ルールの適用であること、また②案であれば、源泉徴収がない場合は損金算入も認められないため自動執行が期待できること等をその理由とし、特に②案については、支払いが役務提供取引かロイヤリティーかといった源泉地国側における所得分類の問題を除去した利点を強調している²⁸。しかしながら、一方で、対象範囲から、BtoC 取引が除外されている点で BtoB 取引との区分といった別の問題が発生するほか²⁹、源泉徴収がグロス課税により終了し、爾後の申告による調整をしない場合は、概念的に所得課税の原理と一致しないこととなり、そのことによる弊害がかなり多いことを指摘している。たとえば、仮に源泉地国でこの源泉徴収を導入しても、なんらかの国際的な合意がない場合、居住地国側で、この税を外国税額控除の対象外とする可能性もあるとしている³⁰。また、①案であれば、クロスボーダーの電子商取引、②案であれば非居住者である外国法人に対する支払いが源泉徴収（爾後の調整のないもの）を受けることは、国内取引との対比で差別課税であり、国際的な通商ルールに違反するおそれがあるとしており³¹、おそらくこのことが、提案の実現の最大のネックになるものと思われる。

③案のフォーミュラ方式による配分とは、本店と恒久的施設の合算した所得あるいは企業グループ全体の所得を売上高、資産額、人件費等による一定の比率で配分する方式である。この方式は、恒久的施設も独立した企業体（separate entity accounting）であり、それに対する個々の取引に独立企業の原則を適用し所得を算定するという従来のルールを根本的に変更するものである。この提案の根拠として、2005 年報告は多国籍企業のようなグループ企業内の関連者間取引に

独立企業間取引の原則を当て嵌めることが難しくなったことをあげている。しかしながら、同報告の評価の部分では、この方式が個々の取引の持つ個性を反映できず、また技術の進歩等に即応していく柔軟性も欠いているとし、なによりもまず、フォーミュラ配分の方式に国際的な合意がないことが大きな難点であるとしている。なんとすれば、国際的合意のないまま、各国がこの方式を導入した場合、各国は自国に有利な配分方式を主張し、収拾がつかなくなるからである。このことから、同報告ではフォーミュラ方式の導入は EU のように経済的一体性のある地域レベルであるならともかく、国際的に合意のある代替案となるのは、政治的に非現実的であるとしている³²。

最後に、④案の電子的（仮想）恒久的施設であるが、これは電子商取引の分野に限り、従来の恒久的施設の概念を拡大し、仮想の固定的施設、仮想の代理人、あるいはオンサイトビジネスの存在（presence）といった新たな概念を導入するものである。この考え方によると、例えば、他の企業の所有するサーバーでウェブサイトを運営している企業でも固定的施設（仮想）を有することとなるほか、人の関与がなくても、サーバー上で契約が継続的に締結される場合であれば、恒久的施設（仮想代理人）が存在することとなり、さらには電子商取引に限り、固定的な場所がない場合でも、一定規模の経済活動の存在（オンサイトビジネスの存在、具体的には一定額以上の電子商取引の売上）が認められれば、恒久的施設が存在することになるとされている³³。この提案は、電子商取引が固定的施設なり、人の関与がなくても可能であるという事業実態に着目し、いわばその部分に限り従来の伝統的な恒久的施設概念を修正しようとするものであり、①～③の提案のように課税手法の根本的な変更ではない。そしてそのことが、この提案の一つの限界を露呈さ

せている。すなわち、2005年報告によると、この提案により仮想の恒久的施設を認定できたとしても、サーバーの可動性による軽課税国への移転は依然として可能であるとしており、3(1)⑤でも触れた問題の解決にはつながらないことになる。また、一方でこの提案が仮想であることも、この提案の弱点になっている。つまり、納税者にとっても、課税当局にとっても、人も資産もない仮想の存在を前提にして、課税につながる情報収集を行うことは容易ではなく、特にネット所得での課税であれば、申告およびそれに対する調査において多くの困難が予想される。この点に関し、OECD 報告でも、提案の深刻な欠点はどのようにして所得を算定し、税を徴収していくのが明確でないことであるとしている³⁴。

以上のように、新しい代替案には、いずれも様々な難点があり、2005年報告では、基本的な変更は特定の代替案が明らかに現行のルールより、優れているというコンセンサスがあつて初めて採用されることとなるが、そのような代替案は一つも無いと結論づけている。

③漸進的代替案

OECD 2005年報告では基本的な修正は必要ない修正案として、a) 人の関与のない活動は恒久的施設の定義から除外する。b) サーバーはそれ自身恒久的施設を構成しないこととする。c) ソフトウェアの機能は恒久的施設の判定上考慮しない。d) 予備的、準備的活動という規定を撤廃するか、あるいは予備的、準備的活動の規定は残すが、全般的な制限をかけることで対象を絞る。e) 保管、展示、引渡しを予備的、準備的活動から外す。f) 電子商取引については吸引力（a force of attraction）ルールを追加する。g) 役務提供取引による利益課税には新たな課税拠点を設ける。の7つの提案を行っている。このうち、a)～c)の提案については、いずれ

も電子商取引を恒久的施設の検討から除外してしまうもので、伝統的恒久的施設概念をさらに縮小しようとするものである。これらの提案が実施されたら、源泉地国が電子商取引への課税する機会はより少なくなる恐れがある。これらの提案の根拠は人の関与がない場合、電子商取引は源泉地国ではわずかな価値しか生みず、得られる利益も少ないというOECDの分析結果に基づくものとされているが、だからといって、源泉地国で課税が出来ないことの根拠となるものとは思えない。結果としての居住地国への課税権のシフトは、単なる現実論に過ぎず、国家間の課税の公平に反することは前述のとおりである。

一方で、d)～g)の提案は、恒久的施設概念をより拡大するものである。この中で、e)の保管、展示、引渡しを予備的、準備的活動から外す提案とは、現在のOECDモデル租税条約5条4項の単なる保管、展示、引渡しの目的で固定的施設が使用される場合は恒久的施設を構成しないという規定を撤廃することで、これらの活動が展開されている場合にも恒久的施設を認定しようというものである。保管、展示、引渡しの事業活動への貢献度合いからみて、それが事業活動の重要な部分を形成するようになっているとの認識が背景にあるようだが、これらの活動には少額の所得しか帰属しないという反論も依然として強く、そうした場合にわずかな利益しかない恒久的施設を追求せねばならない課税当局の負担等を考えると効率面で問題がある³⁵。

また、f)の電子商取引に吸引力ルールを適用するという提案とは、恒久的施設で売られている商品と同一又は類似の商品を源泉地国のウェブサイトで販売することにより得られた利益は当該恒久的施設に帰属するとみなされるというものである。一種の総合主義(エンタイヤ方式)による課税の提案

であるが、恒久的施設が存在するというだけで、恒久的施設とは関連しない利益に課税することが適当かどうかは議論の残るところであり、なによりも同様のケースが子会社についてあった場合に吸引力ルールが適用にならない点に大きな問題点があるとしている³⁶。

ただ、2005年報告はd)予備的、準備的活動と言う規定を撤廃するか、あるいは予備的、準備的活動の規定を残すが、全般的な制限を設けることで対象を絞る案(特に後段の部分)とg)の役務提供取引による利益課税には新たな課税拠点を設ける案の2つの提案については比較的肯定的な評価をしている。d)の案は、現在のOECDモデル租税条約5条4項の予備的、準備的活動規定をすべて撤廃してしまうか、それではあまりに現実的でないので、より穏便な案として、すべての予備的、準備的活動に制限を設け、純粹の予備的、準備的活動を絞り込もうとするものである。この提案はe)案と同様に予備的、準備的活動とされている活動も利益の獲得に貢献しているはずという認識に加え、全体としてみれば、予備的、準備的活動の域をはるかに超えるような事業活動をこの規定が適用となるよう分散してしまうことで、課税を免れることを防止することを根拠としているようである。だが、予備的、準備的活動をすべて撤廃した場合、マイナーな事業活動に対してもすべて課税をせねばならない煩わしさという、新しい問題を惹起する可能性がある。そこで、この提案の後段の部分は予備的、準備的活動の規定を残しながらも、対象を絞り込むことでその問題を解消している。OECD報告では提案のすべてにつき、中立性、効率性、確実性、実効性、公平性、柔軟性等の様々な項目からその評価を行っているが、この提案の後段の部分の案については、どの項目においても否定的な評価がほとんどなされていない。ただ、同報告の内容

を見る限りでは、予備的、準備的活動を絞り込む際、具体的にどのような制限を設けていくのかについては明らかにされていない。OECD による具体案の提示が待たれるところである。

また、g) 案については、その概要、提案の根拠等は3(3)において触れてきたので、詳述は避けるが、この報告の提案を受け、OECD としてさらに作業を継続させ、2006年文書をまとめ、提案を OECD コメンタリーのレベルにまで具体化したという事実を見ても、現実的な代替案として OECD の評価が高いものであることが窺われる。2006年文書は、この提案は、いわば追加的に恒久的施設の存在の認定を行うという点で、既存の恒久的施設に関する規定を変更する必要がなく、また、提案の中身として、イ、国外での役務提供行為を除外し、ロ、グロスの支払いベースでなくネットの利益課税であって、ハ、かつ最低限の存続期間を必要としていることから、これまでの恒久的施設概念の枠組みを超えるものでないとしている³⁷。従って、モデル条約自体の改定でなく、コメンタリーの追加という選択肢で対応可能であり、国際的な合意を得ることもそれほど困難ではないと考えているようである。2006年文書自体はドラフトであり、OECD ではこの文書に対するパブリックコメントを2007年の2月までに求め、その結果を2008年1月に公表している。パブリックコメントの内容を見ると、OECD の民間諮問委員会であるB I A Cがこの文書の提案をコメンタリーに入れることに明確に反対を表明しているほか、多くの者が提案に対し消極的な立場を表明している³⁸。こうしたことから、今後、提出されることとなる最終案がどのようなものとなるか、現段階では不透明なところがあるが、伝統的な恒久的施設概念の限界をめぐる問題に対する、文字通り唯一の具体的な対案であり、その行方には注目していきたい。

(2) 多国籍企業グループによる機能、所得の分散への対応

3(2)で紹介した匿名組合を利用した多国籍企業グループによる国際的租税回避の例を見てもわかるように、グループの中核企業の意のままに契約内容を決定できる関連企業間取引については、伝統的恒久的施設の存在する国に帰属させる所得の配分を少額に止めることも可能となる。従って、多国籍企業グループの関連者間取引については、格別の対応が必要であるという点では多分異論はないものと思われる。しかし、フィリップモリス事件のイタリア最高裁判決に対する、反響そしてこれを受けて、執った OECD の措置から見ても解るように、対応の仕方が従来の取り扱いと著しくかけ離れており、内容的にも対象が広範囲で抽象的な場合は、関係当事者の予測可能性を損なうことから到底許容されないであろう。(この事件は判決であったため、OECD モデル条約との整合性が特に問題にされたようだが、事柄が立法の場合であっても同様の結論になろう。) やはり、この場合にも対応の仕方としては前記(1)と同様に、漸進的、ピースミールなアプローチが現実的な選択肢となるものと思われる。

東京高裁平成19年6月28日判決は、組合等を通じ事業に参加(共同事業)していると言えるためには、任意組合のように組合員が事業持分を有していることが必要であるとしている。しかしながら、この事例のように、関係者がすべて同一企業グループ内の者であれば、ことさら事業持分を所有していなくても事業へ参加することは可能である。ところで、OECD モデル条約コメンタリーでは、恒久的施設であるための要件である5条1項にいう「事業を行う一定の場所」について「ある企業が、事業活動に用いるための自身の自由になる一定の広さの場所を有するという単なる事実、事業を行う一定の場所となるために充分である」としている³⁹。この

コメントリーに従えば、裁判例の場合、オランダ子会社が日本国内に恒久的施設を有していたか否かは、同社が日本国内に自身の自由になる一定の広さの場所を確保していたか否かの判断となる。そして、日本子会社の事業拠点がオランダ子会社にとって「自身の自由になる」事実があれば、オランダ子会社がその事業拠点到所有権を持っていないとしても、恒久的施設を日本国内に有することとなるのである。ちなみに、ヨーロッパの租税法学者には、こうした観点に立って、パートナーシップが源泉地国でサーバー等を運営している場合、サーバー等は海外の構成員にとって恒久的施設となりうるとし、その中には、匿名組合 (silent partnership) 員も包含されることを明言している者もある⁴⁰。いずれにしても、上記判決の結論については、解釈論の世界でも、再検討を行う余地はないかと思われる。

3(2)③において、伝統的恒久的施設概念の限界として、事業活動を一つの課税単位(支店や代理人)で行っていることを前提とした概念であるため、多国籍企業グループによる事業活動の分散化への対応が難しいとしてきたが、OECD コメントリーはその41.1において「恒久的施設の存在は法人毎に決定しなければならず」と明言しており、多国籍企業による租税回避への対応策を考える上で、この枠組みを超えた新たなルールの適用は、前述のとおり現実的でない。しかしながら、事業活動の分散化が、もっぱら税負担の回避を狙った人為的なものである以上、課税当局としては、その経済的実質に即し、事業を統合、一体化して見る必要があることも事実である。そうであるなら、既存の課税単位の範囲を若干拡大し、課税所得の流出をくいとめるといった漸進的アプローチによる対応は許容されるべきであろう。こうした場合の検討の手掛りがとして、例えば、OECD モデル租税条約 17 条 2 項において、

「芸能人又は運動家としての個人的活動に関する所得がその芸能人又は運動家以外の者に帰属する場合には、当該所得に対しては、当該芸能人または運動家の活動が行われた国において租税を課することができる。」と規定し、芸能人が自ら支配する法人に所得を帰属させることで、芸能人等に対する源泉地国課税を回避することへの対抗措置を設けていることがある。この規定は、芸能人等に対する源泉地国課税の対象を芸能人等個人から、芸能人等が支配する法人にまで拡大することで、法人、個人を通じた租税回避を防止しているが、多国籍企業による事業活動の分散化による租税回避への対応についても、課税対象となる範囲を若干拡大することで、かなりの効果が期待できるのではないか。

OECD コメントリーによれば、恒久的施設の認定は法人ごととされているが、意図的に分割された事業に一体性が認められる等特定の場合であれば、この原則に固執することなく、法人と共同して事業を行っている関連法人(その場合でも直接、間接の支配関係の認定は当然必要)にも、恒久的施設の存在を認定することで、源泉地国が課税できる途を開いてもよいのではなかろうか。そしてこうすることが、多国籍企業グループによる全世界レベルでの所得分散に対応する数少ない現実的方策の一つではないかと考える。

5. おわりに

これまで論述してきた恒久的施設概念の検討に止まらず、租税政策のあり方を考えるにあたり、アプローチの仕方として①旧来のルールを抜本的に見直す手法と②旧来のルールに手直しを加えることで、漸進的に見直す手法とがある。そして、ある税制が経済社会の変動により時代に適合しなくなり、その改正が俎上に上がった場合、いずれの手法を選択すべきか簡単に回答の出来ない問題である。租税政策の世界においては、旧税は良

税という言葉があるように、事柄が国民の負担に直結する問題だけに、理論的にいくら優れた税であっても、新税が国民に受け入れられるまでには相当の困難が伴うことが通例である。しかしながら、戦後の日本の税制の歴史を振り返ってみたとき、シャープ税制の確立や消費税の導入といった抜本的税制改革の断行が、その後の税制のあるべき方向性を決定してきたことも事実であり、経済社会の変動のいずれかの時点で①の手法を駆使した改革を行わねばならぬことは歴史が証明した事実であると言えよう。

本論が取り扱ったテーマである、恒久的施設概念は国際課税上のルールであり、その新たなルール作りには一国だけでなく、国際間の合意が必要である。しかも、国家には、その経済的な発展段階により、先進国と発展途上国とがあり、課税をめぐる両者の思惑は当然異なっている。こうした場合、国際間の合意形成の作業はきわめて困難な作業とならざるを得ない。従って、国際的レベルでの、租税政策の変更の場合は、①の手法によった場合、そのインパクトの強さから、税収面で不利になる国家の合意は得られず、いきおい②の手法に拠らざるを得なくなる。本論でも、情報通信技術の急速な進展により、従来の取引形態と全く異なる特徴を有する取引が出現してきたことは、①の手法による抜本的改革の必要性を示唆しているようにも思えるが、OECD の検討の結果を見ても、伝統的恒久的施設概念を全く否定してしまうような代替案は採用すべきでないと言われ、既存の伝統的恒久的施設概念の枠組を維持し、その延長線上で手直しを行うという、漸進的な代替案が妥当との結論になっている。

OECD はインターネットによる通信技術の進展が資本輸入国（源泉地国）の税収を劇的に減少させているという現実的な証拠がないことも、大幅なルール変更を正当化できない理由にあげているが、このことは逆に言

えば、実際に源泉地国の税収が激減し、国家間の公平の問題として無視できない段階にまで至った場合は抜本的な見直しを遂行しなければならないことを意味する。電子商取引の出現は人類の歴史にとって産業革命以上の大革命とする評価もあり⁴¹、少なくとも、その実態を見定める努力は今後とも不断に継続されねばならないであろう。

前アジア開発銀行総裁の佐藤光夫氏は電子商取引に対する国際課税問題を考えるにあたり、「私はルールから出発するのではなく、原理から出発する。電子商取引という現象が国際所得課税の原理である国家間の公平とか世界的な効率にどういったインパクトを与えるだろうかということ議論をしているので、皆さんもまずルールありきとか、PE になるかならないかという既存のルールを絶対的なものにしてそこから議論をするよりは、既存のルールが立脚している原理的なものは何であるのか、その原理に遡ってこの問題を考えるとどうということになるのか、というふうに議論していただければ有難い。まずルールありきではなくて原理ありきで考えていただきたい。⁴²」とのコメントを寄せられている。①、②のいずれの手法を選択するにせよ、政策担当者としては、このコメントの内容を常に銘記した対応が要請されているものと考えている。

¹ 占部裕典「租税条約における恒久的施設概念の機能と限界」総合税制研究 1 号 納税協会連合会 26 ページ

² 川田剛「非居住者の課税問題」水野忠恒編「国際課税の理論と課題」税務経理協会 158 ページ

³ 吉村典久「国際租税法における恒久的施設概念（P.E.）に関する若干の考察」ジュリスト No 1075 49 ページ

⁴ 吉田道夫「電子商取引と国際課税—インターネットによる物品販売の課税上の取り扱いを中心

に」 27 ページ 平成 11 年度税務大学校研究科
論文集

5 OECD モデル租税条約第 5 条（恒久的施設の
定義）に関するコメントリー パラ 42.6 川端康
之監訳「OECD モデル租税条約 2005 年版」日本
租税研究協会 93 ページ

6 Richard L Doernberg and Luc Hinnekens
「Electronic Commerce and International
Taxation」KLUWER LAW INTERNATIONAL
141 ページ

7 増井良啓「電子商取引と国際課税—IFA の 5
月 9 日ロンドン会議の報告」租税研究 98 年 9 月
号 82 ページ

8 前掲注 5 パラ 42.7 パラ 42.8 パラ 42.9
同書 93 ページ、94 ページ

9 前掲注 5 パラ 42.10 同書 94 ページ

10 前掲注 5 パラ 10 同書 80 ページ

11 国際課税京都フォーラム第 3 回シンポジウム
における宮武敏夫弁護士の発言「電子取引と国際
課税」清文社 161 ページ

12 山崎昇「匿名組合と国際税務」税務大学校論
叢 52 号 327 ページ

13 井阪喜浩「国際課税の現状について」租税研
究 04 年 3 月号 109 ページ

14 山崎昇「課税庁からみた国際的租税回避否認
についての研究ノート—3 つの最高裁判決から学
ぶ国際的租税回避への対応」税務大学校論叢 52
号 758 ページ

15 前掲注 14 761 ページ

16 THE TAX TREATY OF SERVICES
PROPOSED COMMENTARY CHANGES (Public
discussion draft, 8 December 2006 OECD) パラ
42.23 6 ページ

17 前掲注 16 パラ 42.14 5 ページ

18 Are the Current Treaty Rules for Taxing
Business Profits Appropriate for E-Commerce?
Final Report (19 December 2005 OECD)パラ
232 49 ページ

19 前掲注 18 パラ 239 51 ページ

20 前掲注 16 パラ 42.19 5 ページ

21 前掲注 16 17 条のコメントリー改定案 パ
ラ 10 10 ページ

22 増井良啓「電子商取引と国家間税収分配」ジ
ュリスト No 1117 43 ページ 増井教授は居住
地国課税へのシフトという立場に立つものとし
て、1996 年の米国財務省報告（グローバル電子
商取引の租税政策上の合意）を紹介されている

23 川田剛「国際課税の基礎知識（7 訂版）」 税
務経理協会 189 ページ

24 前掲注 23 44 ページ

25 本庄資「国際租税法（4 訂版）」 大蔵財務協
会 545 ページ

26 国際課税京都フォーラム第 3 回シンポジウム
における増井良啓教授の発言「電子取引と国際課
税」清文社 161 ページ

27 「対談 21 世紀の国際課税を考える 国際課
税原則と電子商取引」における佐藤正勝教授の発
言 国際税務 19 巻 12 号 30 ページ

28 前掲注 18 パラ 282 58 ページ

29 前掲注 18 パラ 259 54 ページ及び パラ
286 59 ページ

30 前掲注 18 パラ 290 60 ページ

31 前掲注 18 パラ 266 55 ページ及び パラ
289 59 ページ

32 前掲注 18 パラ 316 67 ページ

33 前掲注 18 パラ 319、320、321、322 67～
68 ページ

34 前掲注 18 パラ 342 72 ページ

35 前掲注 18 パラ 203 44 ページ

36 前掲注 18 パラ 226 48 ページ

37 前掲注 16 パラ 42.22、42.24 及び 42.25 6
ページ

38 BIAC Comments on the OECD Public
Discussion Draft : The Tax Treaty Treatment of
Services : Proposed Commentary (February 16,
2007)

39 前掲注 5 パラ 4.1 76 ページ

40 Arvid Aage Skaar 「Erosion of the Concept

of Permanent Establishment : Electronic
Commerce」 International Studies in Taxation
Law and Economics KLUWER LAW
INTERNATIONAL 311 ページ

41 国際課税京都フォーラム第3回シンポジウム
における五味雄治氏のコメント「電子取引と国際
課税」清文社 86 ページ

42 国際課税京都フォーラム第2回シンポジウム
における佐藤光夫氏のコメント 「テクノロジー
革新と国際税制」清文社 49 ページ