

論 説

インターネット通信販売事業における恒久的施設の認定及び その所得算定に関する一考察

ー東京地裁平成 27 年 5 月 28 日判決を題材にしてー

東北大学大学院教授
住 倉 毅 宏

◆SUMMARY◆

インターネットを利用した取引においては、非居住者・外国法人は、課税を受ける施設や人の存在というものがなくとも、他の国の顧客との取引から相当な利益を得ることが可能となることから、恒久的施設がなければ課税されないという現行の課税ルールが公平な課税権の配分ができるようなものであるのか、課税の空白が生まれているのではないかという疑問が生ずる。

そのような認識の下、OECD の BEPS プロジェクトでは、恒久的施設の定義の見直しが検討の対象に挙げられ、平成 27 年 10 月に公表された BEPS 行動 7 最終報告書において、準備的又は補助的な性格の活動をする事業活動を行う一定の場所のみが恒久的施設に該当しないということを明確にするよう OECD モデル租税条約 5 条 4 項の改正が勧告された。

本稿は、東京地裁平成 27 年 5 月 28 日判決を題材にして、非居住者・外国法人により日本国内で行われるインターネット通信販売事業において、恒久的施設の認定における準備的又は補助的な活動及び AOA に基づきその恒久的施設が本店等から分離・独立した企業であるとした場合に得られる所得の算定について考察するものである。

(平成 28 年 11 月 30 日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、全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. はじめに	56
2. 東京地裁平成 27 年 5 月 28 日判決	57
(1) 事案の概要	57
(2) 争点	58
(3) 恒久的施設該当性についての判示（争点イ）	58
(4) 恒久的施設帰属所得に関する判示（争点ロ）	60
3. 恒久的施設該当性（争点イ）についての検討	61
(1) 日米租税条約 5 条 4 項の文理解釈と OECD コメンタリーへの言及について	61
(2) 本件における恒久的施設該当性の検討	64
(3) インターネット通信販売事業におけるコンピュータの存在	65
4. 恒久的施設帰属所得（争点ロ）についての検討	65
(1) 本判決における日米租税条約に基づく推計課税	65
(2) 現行国内法（AOA）における恒久的施設帰属所得	66
(3) 本件に現行法を適用した場合の検討	67
(4) 本店配賦経費	68
(5) 恒久的施設取引に係る文書化制度	68
(6) 推定課税	68
(7) 同時文書化制度	69
5. おわりに	70

1. はじめに

デジタル化の進展により、今では世界中から様々なものを自宅に居ながらにして購入できる状況になっている。それは、企業側にとっては、インターネットを利用すれば他の国に営業拠点などを有さずとも、外国にいる消費者や企業顧客との間で取引を行うことができるということである。

現行の課税ルールでは、OECD モデル租税条約 7 条 1 項で規定されているように、非居住者又は外国法人が行う事業活動については、恒久的施設がなければ課税されないということになっている。しかし、インターネットを利用した取引においては、非居住者・外国法人は、課税を受ける施設や人の存在というのがなくとも、他の国の顧客との取引から相

当な利益を得ることができるようになっており、現在の課税ルールが公平な課税権の配分ができるようなものであるのか、課税の空白が生まれているのではないかという疑問が生じてきたのである⁽¹⁾。

そのような認識の下、G20/OECD によって平成 24 年以降「税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting、以下「BEPS」という。) プロジェクト」の行動計画のうちの一つ BEPS 行動計画 1「電子経済の課税上の課題への対処」として検討された。その中で、恒久的施設の定義の見直しが検討の対象に挙げられ、同行動計画 7「恒久的施設 (PE) の人為的回避の防止」において検討がなされた⁽²⁾。

恒久的施設とは、事業活動を行う一定の場

所のことであり（同 5 条 1 項）、準備的又は補助的な性格の活動を行う場所については、恒久的施設から除外されるものとされている（同条 4 項）。たとえ何らかの施設が存在しても、例えば、商品の保管、引渡しのみを行う施設であれば課税対象とならないのである。

しかし、準備的又は補助的な活動ということで課税の対象とならないという恩恵を与えられてきた特定の活動が、デジタル経済においては事業の重要な構成要素になっているのであり、これまで準備的又は補助的とされてきた活動について見直すべきではないだろうかとされた。（BEPS 行動 1 最終報告書⁽³⁾）。

検討の結果、平成 27 年 10 月に公表された BEPS 行動 7 最終報告書では、「準備的又は補助的な性格」の活動をする「事業活動を行う一定の場所」のみを恒久的施設に該当しないものとすべきであり、それを明確にするようにモデル租税条約 5 条 4 項の改正が勧告された⁽⁴⁾。

本稿においては、非居住者、外国法人により日本国内で行われるインターネット通信販売事業において、恒久的施設の認定における準備的又は補助的な活動及び AOA（Authorised OECD Approach）に基づきその恒久的施設が本店等から分離・独立した企業であるとした場合に得られる所得の算定について、裁判例を素材に検討することとした。取り上げる判決は、東京地裁平成 27 年 5 月 28 日判決⁽⁵⁾である。

2. 東京地裁平成 27 年 5 月 28 日判決

(1) 事案の概要

イ 納税者

原告 X は、平成 14 年以降、日本の顧客を対象として米国から輸入した自動車用品についてインターネットを通じて販売する事業（以下「本件販売事業」という。）を営んでいた個人事業者であり（以下、X が営む企業を X 個人と区別して「本件企業」ともいう。）、

平成 16 年 10 月に米国に向けて出国している。

ロ 本件販売事業の概要

本件販売事業の概要は、① 米国で自動車用品（カーセキュリティ用品及びカーオーディオ用品）を仕入れて本邦に輸入し、日本国内において保管する、② インターネット上に自動車用品を販売するホームページ（以下「X ホームページ」という。）を開設するほか、電子商店街 A に出店し（以下、当該電子商店街に掲載する本件企業のウェブページを「A ウェブページ」といい、X ホームページと併せて「X ホームページ等」という。）、さらにオークションサイト B に出品して、上記自動車用品の注文を受ける（なお、商品代金の決済は、日本国内にある銀行への振込み又は代金引換の方法により行う。）、③ 注文に応じて、日本国内の保管先から顧客に対し、運送業者を介して、注文商品を配送するというものであった。注文商品を発送する際、独自の日本語版取扱説明書（以下「日本語取説書」という。）を同梱することもあった。

X は、平成 13 年 11 月、兵庫県高砂市所在のアパート（以下「本件アパート」という。）を賃借し、平成 14 年以降、本件販売事業における商品の保管、梱包、発送等の業務を行う場所として、本件アパートを使用していた。本件アパートに設置した電話及びファックスの番号は、X ホームページ等において、本件企業の連絡先として掲載されている。平成 16 年 4 月頃、本件販売事業の効率化を図るため、本件アパートにあるデスクトップパソコンに商品管理システムが組み込まれた。

X は、取扱商品が増加したことなどから、出国後の平成 18 年 11 月、兵庫県高砂市所在の倉庫（以下「本件倉庫」という。）に係る賃貸借契約を締結し、本件企業は、この頃以降、商品の保管、梱包、発送等の業務を行う場所として、本件倉庫を使用していた（以下、本件アパートと併せて「本件アパート等」という。）。

本件アパート等には、そこでの業務に従事するパートタイマー（以下「本件従業員」という。）が雇用されていた。本件従業員の主な業務は、輸入された商品の受取、保管、販売商品の梱包・発送、返品された商品の受取、代替商品の発送、X ホームページ等に掲載する商品写真の撮影である。

一方、X が、米国に居住している間、本件販売事業について行っていた主な業務の内容は、市場動向の調査、商品の仕入れ及び支払業務、X ホームページ等の管理（記事掲載等）、電子メールによる顧客とのやり取り、日本語取説書の作成業務であった。

本件販売事業の内容は、X が米国に居住している間においても日本出国前と同様であった。

ハ 申告、税務調査、課税処分

X が、平成 16 年 10 月に米国に出国し、平成 17 年ないし平成 20 年（以下「本件各係争年」という。）において所得税法上の非居住者（同法 2 条 1 項 5 号）となっていることに争いはなく、米国に移住後、平成 17 年ないし 20 年分（本件各係争年分）について確定申告書を日本の税務署に提出していない。

処分行政庁の調査担当職員（以下「本件調査担当職員」という。）は、X に対し所得税及び消費税等の調査（以下「本件税務調査」という。）を実施し、処分行政庁は、本件販売事業の用に供していた本件アパート等が、日米租税条約 5 条の規定する「恒久的施設」に該当し、X は本邦において所得税を納税すべき義務があるとして、所得税決定処分及び無申告加算税賦課決定処分を行った。その際、X が本件各係争年分に係る帳簿書類等の提示を拒否し、本件各係争年分に係る所得金額等を実額により把握することができなかったため、X の平成 16 年分の事業所得に係る青色申告特別控除前の所得金額の総収入金額に占める割合（以下「X 所得率」という。）を本人比率として算出して、本件税務調査により把握し

た本件各係争年分における X の事業所得の総収入金額に X 所得率を乗じて X の所得金額を推計した。なお、消費税について同期間の課税処分も行われたが争われていない。

(2) 争点⁽⁶⁾

イ 本件アパート等は、日米租税条約 5 条の規定する恒久的施設に該当するか否か（本件アパート等は、同条 4 項(a)号により恒久的施設から除外すべきものに該当するか否か。）。
ロ 本件アパート等が恒久的施設に該当する場合において、日米租税条約 7 条に基づき課税できる所得の範囲はどこまでか。

(3) 恒久的施設該当性についての判示 (争点イ)

イ 日米租税条約 5 条 4 項の解釈
「日米租税条約 5 条 4 項各号の文言についてみるに、同項(e)号は、『企業のためにその他の準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること』と規定しており、上記『その他の』準備的又は補助的な性格の活動という規定振りに鑑みれば、同号に先立つ同項(a)号ないし(d)号は、文理上、『準備的又は補助的な性格の活動』の例示であると解することができる。また、同項(f)号・・・が同項(a)号ないし(e)号所掲の活動を組み合わせた活動について、あえて『準備的又は補助的な性格』であるとの限定を付しているのは、同項(a)号ないし(e)号所掲の活動が『準備的又は補助的な性格』の活動であることを前提とした上で、各号を組み合わせることによって、その活動の全体が『準備的又は補助的な性格』を超える場合には、恒久的施設の対象から除外しない旨を規定したものと解するのが合理的である。

以上によれば、日米租税条約 5 条 4 項(a)号ないし(d)号は、『準備的又は補助的な性格

の活動』の例示であり、ある場所が同項各号に該当するとして恒久的施設から除外されるためには、当該場所での活動が準備的又は補助的な性格であることを要するものと解すべきである。」

ロ OECD モデル租税条約コメンタリーからの検討

「OECD〔モデル租税条約の〕コメンタリー〔以下「OECD コメンタリー」という。〕は、OECD モデル租税条約 5 条 4 項各号の活動の共通の特徴が準備的又は補助的な性格であって、同項全体が準備的又は補助的な性格の活動を恒久的施設から除外するための規定であるとの解釈を示しており、日米租税条約 5 条 4 項(a)号ないし(d)号に係る当裁判所の解釈に符合したものであるということが出来る。」

ハ 恒久的施設（日米租税条約 5 条 1 項）該当性

「本件アパート等は、X が米国に居住している間も、① 本件販売事業の商品を保管しておき、② 顧客の注文を受けて、個別に商品を梱包した上で顧客向けに発送し、また、③ 顧客からの返品があった場合には、返品された商品を受け取り、代替商品を発送するなどの業務を行う場所であった（…）のであるから、本件アパート等が本件販売事業の全部又は一部を行う一定の場所であったことは明らかであり、本件アパート等は、日米租税条約 5 条 1 項の規定する『恒久的施設』に該当する。」

「① 本件アパートは、本件倉庫が賃借された後も、X ホームページ等において、本件企業が所在する場所として掲載され（…）、② 本件企業は、本件倉庫において商品の保管、梱包、発送等の業務をしていたにもかかわらず、本件アパートを発送元として、商品を発送していた（…）のである。さらに、③ 本件企業は、顧客が返品を希望した場合には、あえて本件アパート宛てに商品を発送させ、本件倉庫において、転送届により本件アパートから転送された商品を受け取っていたのである

（…）。

これらの事実関係によれば、本件アパートは、本件倉庫が賃借され、X 及び本件従業員による具体的な作業の場所が本件倉庫に移転した後においても、本件倉庫と一体となって、本件企業としての活動を行う場所としての機能・役割を担っていたということができる。なお、ある場所が日米租税条約 5 条 1 項の定める恒久的施設に該当するか否かは、企業としての活動（事業）の有無及び内容によって判断すべきものであるから、X 及び本件従業員が本件アパートにおいて具体的な作業を行っていなかったことは、上記認定・判断を覆す事情には当たらない。」

ニ 準備的又は補助的な活動（日米租税条約 5 条 4 項）該当性

「以下述べるとおり、本件アパート等における活動が『準備的又は補助的な性格』のものであるということとはできず、本件アパート等は、上記〔日米租税条約 5 条 4 項〕各号のいずれにも該当しないというべきである。」

「本件企業の所在地が日本国内であることは」インターネット上の電子商店街への出店又はインターネットを介して競売を行うウェブサイトへの出店の「取引の前提条件となる重要な要素であり」、「本件アパートは、本件販売事業における唯一の販売拠点（事業所）としての役割・機能を担って」おり、「本件倉庫も、本件アパートと一体となって、本件企業の販売拠点（事業所）としての役割・機能を担っていたということができる。」

「〔インターネット〕通信販売という事業形態に鑑みれば、対面取引に比して、商品の購入者に対する商品の配送（発送）業務が事業の重要な部分を占めていることは明らか」なこと、「顧客からの返品に対応することも重要な業務である」こと、また、「米国から仕入れた自動車用品を低価格で販売し、注文された商品を速やかに顧客に配送する」ために「本件アパート等における保管及び発送業務は重

要なものであったといえることができる。」

「本件企業は、本件アパート等を販売拠点(事業所)として、本件販売事業における販売活動を行い、かつ、本件従業員が、本件企業の事業所である本件アパート等において、通信販売である本件販売事業にとって重要な業務(商品の保管、梱包、配送、返品受取り等)を実際に行っていたことに鑑みれば、本件アパート等が本件販売事業にとって『準備的又は補助的な性格の活動』を行っていた場所であるといえることはできない。そうである以上、本件アパート等は、日米租税条約5条4項各号のいずれにも該当しないといえるべきである。」

「以上によれば、本件アパート等は、本件各係争年において、本件販売事業の全部又は一部を行う一定の場所(日米租税条約5条1項)であり、かつ、同条4項各号のいずれにも該当しないから、同条の規定する『恒久的施設』に該当するといえるべきである。」

(4) 恒久的施設帰属所得に関する判示

(争点ロ)

イ 恒久的施設帰属所得の算定

「日米租税条約の上記各規定〔同7条1項第2文ないし3項〕の内容に鑑みれば、本件においては、① Xの所得のうち本邦において課税対象とされる所得は、日本国内の『恒久的施設』を通じて行われた事業による部分であり(日米租税条約7条1項第2文)、また、② 当該所得については、当該恒久的施設をXと独立の立場にある企業と擬制した上で、Xの所得を当該恒久的施設に配分することによって算定する(同条2項及び3項)ことになるものと解すべきである。」

「本件販売事業は、全て本件アパート等を通じて行われたものであるといえることができるから、日米租税条約7条に基づき課税できる所得の範囲は、同条2項及び3項に基づき、本件アパート等をXと独立の立場にある企業

と擬制した上で(以下、同条2項及び3項の適用に当たって擬制する上記企業を「本件擬制企業」という。)、本件販売事業により生じた国内源泉所得を本件擬制企業に配分することによって算定される所得金額であると解すべきである。」

「日米租税条約7条2項及び3項に基づき本件擬制企業に配分されるべき国内源泉所得を算定するに当たっては、本件アパート等が本件販売事業において担っている役割・機能を前提とすべきであるところ、本件アパート等は、…本件販売事業における唯一の販売拠点(事業所)としての役割・機能を担っていたといえるべきである。」

したがって、日米租税条約7条2項及び3項に基づき本件擬制企業に配分されるべき国内源泉所得は、日本国内にある本件擬制企業が、本件アパート等を販売拠点(事業所)として事業活動(販売活動)をした場合において取得したとみられる利得であるといえるべきである。

Xが、本件アパート等を独立の倉庫業者と擬制すべきと主張するのに対し、「本件企業が、本件アパート等を販売拠点(事業所)として販売活動を行っている以上、本件アパート等を単なる倉庫業者として擬制することはできない」としている。

ロ 推計課税

「Xは、本件販売事業における所得金額等を申告せず、本件調査担当職員が帳簿書類等の提出を繰り返し要求してもこれを拒絶していた(…)のであるから、本件擬制企業に配分されるべき所得金額については、実額で計算することはできず、推計の方法によって算出せざるを得ない。」

「被告は、本件販売事業における収入金額(売上金額)にX所得率を乗じる方法によって、上記所得金額を推計している(…)。そして、本件擬制企業に配分されるべき所得金額は、本件擬制企業が、本件アパート等を販売

拠点（事業所）として事業活動をした場合において取得したとみられる利得であるところ、X 所得率は、X が日本国内に居住しながら本件アパートを販売拠点として本件販売事業を営んでいた当時（平成 16 年分）の青色申告特別控除前の所得金額の総収入金額に占める割合であるから（…）、上記所得金額を推計するに当たって、X 所得率を基礎とすることには合理性があるといえることができる。そして、上記収入金額が本件税務調査によって把握した実額であり、「平成 16 年分と本件各係争年分において、本件販売事業の基本的内容に変化はないこと（…）を併せ考えれば、本件販売事業における収入金額（売上金額）に X 所得率を乗じる方法によって、本件擬制企業が、本件アパート等を販売拠点（事業所）として事業活動をした場合において取得したとみられる利得を推計する方法には合理性があるといえることができる。」

ハ X が米国において支出した費用を利得の推計に当たり考慮すべきか

「X が、米国に移住することによって、取扱商品の選択や仕入れに係る業務を効率的に行うことができるようになったこと」、「[X が] 米国における経費を控除すべきであると主張しながら客観的資料を提出していなかったこと（…）を併せ考えれば、X が米国に移住したことによって、本件販売事業における経費率が増加するなどの事情は存在しないものと事実上推定することができ、」「X の収入金額に X 所得率を乗じることによって所得金額を推計する方法は、いわば控え目な方法による推計であるといえることができるから、米国における経費等を個別具体的に考慮していないことは、上記推計の合理性を否定する事情には当たらないといえるべきである。」

また、「本件擬制企業が米国にいる X に対し、X の仕入原価に粗利分を加えた対価を支払うものと観念することになるとも解し得る。」として、この面からも検討を加えるも、

「帳簿書類等の客観的資料の提出を拒否していたこと（…）に鑑みれば、本件において上記対価を試算することは不可能であるといわざるを得ない」こと、「本件販売事業における事業活動（販売活動）は、全て本件アパート等を販売拠点（事業所）としてされた」こと、「控え目な方法による推計であることを併せ考えれば、本件擬制企業に配分される所得の算定（推計）に当たり、本件擬制企業が米国にいる X に支払うべき対価を個別具体的に考慮していないことは、上記推計の合理性を否定する事情には当たらないといえるべきである。」とした。

「以上によれば、本件については、推計の必要性及び合理性が認められ、被告の主張する所得金額等（…）は、適正であるといえることができる。」

3. 恒久的施設該当性（争点イ）についての検討

争点イでは、本件アパート等は、日米租税条約 5 条の規定する恒久的施設に該当するか否かが争われている。これに対し本判決では、①日米租税条約 5 条 4 項(a)号の解釈としてその活動が準備的又は補助的なものに限られること（以下「準備的又は補助的要件」ということがある。）、②本件アパート等が恒久的施設に当たること、③本件アパート等が日米租税条約 5 条 4 項各号の恒久的施設から除外されるものに当たらないことを判示する形をとっている。

(1) 日米租税条約 5 条 4 項の文理解釈と OECD コメンタリーへの言及について

イ 本判決の判示

まず、日米租税条約 5 条 4 項(a)号の解釈については、日米租税条約 5 条 4 項各号の文言から、「(a)号ないし(d)号は、文理上、『準備的又は補助的な性格の活動』の例示であると解することができる」と判示している。さらに、

この解釈について、「日米租税条約 5 条 4 項は、OECD モデル租税条約 5 条 4 項と同文であり、OECD モデル租税条約に準拠して定められたものであるところ、」OECD 理事会は、OECD の加盟国の「課税当局は、OECD モデル租税条約に基づく二国間条約の規定の解釈適用において OECD コメンタリーに従うべきとの勧告を行っている」と述べた上で、OECD モデル租税条約 5 条のコメントリーパラグラフ 21 及び 27 の一部を引用して国際的にも妥当な解釈であることを補強している。

租税条約の解釈における OECD コメンタリーの位置付けに関して、本判決では引用していないが、最高裁平成 21 年 10 月 29 日判決（民集 63 巻 8 号 1881 頁、いわゆるグラクソ事件）を踏まえて、「解釈の補足的な手段」として参照されたものとする。

ロ OECD での議論の推移

本判決にも引用されているように、OECD モデル租税条約 5 条 4 項のコメントリーでは、「これらの活動の共通の特徴は、一般に、準備的又は補助的な活動であることである。これは(e)号で定められる例外として明文によって定められている。(e)号は、実際には、第 1 項が規定している定義の適用範囲に対する一般的な制限である。〔中略〕したがって、第 4 項の規定は、一方の国の企業が、純粋に準備的又は補助的な性格の活動を他方の国で行う場合には、当該他方の国で租税を課されることがないように企図されているのである。」（パラグラフ 21）、「第 4 項は、準備的又は補助的な性格を有する活動を遂行する事業を行う一定の場所に関して、第 1 項の一般的な定義に対する例外を規定しようとするものである。」（パラグラフ 27）と述べられており、恒久的施設から除外されるのは、準備的又は補助的な活動であるとしている。

その一方で、前述のパラグラフ 27 では、4 項(f)号に関して、(a)号ないし(e)号に掲げる項目の組合せの活動が準備的又は補助的な性格

の規準を充たさずとも恒久的施設から除外したい国には、(f)号のただし書きを削除すること認めており、準備的又は補助的な活動のみが除外されるという考え方で議論が統一されているわけではないことを示している。

また、OECD ワーキンググループが 2012 年 10 月 19 日に公表した報告書⁽⁷⁾（以下「2012 年報告書」という。）において、OECD モデル租税条約 5 条 4 項(a)号ないし(d)号の適用に関し、事業を行う一定の場所で行われている活動が(a)号ないし(d)号に掲げられている活動の一つであれば、その活動が準備的又は補助的な性格の活動に限られる必要はないとの見解を出した。

その後、BEPS 行動計画 7 では、人為的な恒久的施設認定回避が問題とされ、それに対処するために PE の定義の変更が検討されることとなり⁽⁸⁾、2012 年報告書での見解は 5 条 4 項の当初の目的に整合しないのではないかと意見を受けて、同項(a)号ないし(d)号の規定に準備的又は補助的要件が課されるべきかどうかを改めて検討することとされた（BEPS 行動 7・2014 年ドラフト⁽⁹⁾）。

検討の過程では、5 条 4 項(a)号ないし(d)号の活動についても「準備的又は補助的な性格のものである場合に限る」とこととする次のような改正をする選択肢 E と、(a)号ないし(d)号にそのような要件を付さない場合の改正案である 3 つの選択肢 (F, G, H) の計 4 つの選択肢が示された⁽¹⁰⁾。

選択肢 E

「4 次の活動を行う場合、『恒久的施設』に当たらない。ただし、その(a)号から(e)号までの活動（(f)号の場合には、その組合せによる活動の全体）が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。

- (a) 物品等の保管・展示・引渡しのためにのみ施設を使用
- (b) 企業の在庫を保管・展示・引渡しのためにのみ保有

- (c) 企業の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有
- (d) 企業のために物品等を購入し、又は情報収集のみを目的として、一定の場所を保有
- (e) 企業のためにその他の活動を行うことのみを目的として、一定の場所を保有
- (f) (a)号から(e)号までの活動を組み合わせた活動のみを目的として、一定の場所を保有⁽¹¹⁾

(アンダーラインが改正箇所である。)

BEPS 行動 7 最終報告書においては、この改正案(選択肢 E)が採用された⁽¹²⁾。ただし、人為的な恒久的施設認定回避に対しては細分化対策ルール(後述(2)イ)などで対処すべきであり、予測可能性を重視して 5 条 4 項(a)号ないし(d)号に掲げられている活動は準備的又は補助的な性格を持つものに限らず恒久的施設から除外すべきと考える国は、準備的又は補助的要件を(e)号及び(f)号のみに限るとする別案を採用することもできることも示されている⁽¹³⁾。

このような経緯からみると、OECD コメンタリーにおける 5 条 4 項の解釈が一義的に定まっているとは読み切れず、OECD 加盟国の中でも見解は統一されていないことがうかがえる⁽¹⁴⁾。

ハ OECD での議論を踏まえた準備的又は補助的要件の検討

そうすると本判決が示した、日米租税条約 5 条 4 項(a)号ないし(d)号の文理上の解釈、及びその補強に OECD コメンタリーを用いることができるかについて疑問が生じうところではあるが、日米租税条約 5 条 4 項(a)号ないし(d)号の活動が準備的又は補助的なものに限るという本判決の解釈が妥当であると考ええる。当該各号に規定されている活動が無条件に恒久的施設に該当しないというのは適切と思われないからである。

例えば、インターネット販売業者のビジネ

スモデルにおいて、商品を迅速に配送することや返品を受領と代替商品の送付のような顧客サービスを提供するためには、顧客の近くに倉庫や対応する人員を確保することが必要であり、それがインターネット販売業の重要な要素であると考えられる。したがって、その活動が同項(a)号の引渡しに当たるとしても、当該事業における重要性を考慮すれば準備的又は補助的な性格の活動に当たらないものと考えられる。このように実質的に重要な事業活動を行っているにもかかわらず恒久的施設と認定されず課税対象とならないとすると、国内事業者とのバランスから適当とは思われないことから、本判決の解釈を支持するものである。

なお、BEPS 行動計画 7 の議論の途中経過を示す 2015 年改訂ディスカッションドラフトでは、「準備的又は補助的」という文言が不明確であるという意見があることが紹介されている⁽¹⁵⁾。課税要件明確主義からすれば、明確な定めが求められ、不確定概念(抽象的・多義的概念)を用いることに慎重でなければならない。しかし、一方で、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度不可避で、必要であるとされている⁽¹⁶⁾。インターネット通信販売事業のような技術の進歩による新たな事業形態の発生を考えると、(a)号ないし(d)号に掲げる項目の持つ意味も変わることもあり得るのであり、事業の本質的かつ重要な機能を果たしているかをケースバイケースで判断する規定であることが望ましく、準備的又は補助的要件が不明確な点を有するとしても恒久的施設認定の要件として必要であると考えられるものである。

なお、BEPS 行動 7 最終報告書では、コメンタリー改正案において次のような事例が追加して記述されている。例えば、(a)号につき、果実の輸出業者が通関手続の間のみ保管するために保有する特別な果実保管用施設に同号

の適用があること、(b)号につき、商品等の在庫が独立した物流会社の倉庫の中にあっても、商品等の検査やメンテナンスのために企業が制限なく利用できる場所がある場合は、同号を適用し、準備的又は補助的要件を充たすかどうかで、利用する企業の恒久的施設認定の判断をすること、(c)号につき、受託製造業者に保管されている物品につき、その受託製造業者の施設内に、物品の検査やメンテナンスのために制限なく利用できる場所がある場合は、同号を適用し、準備的又は補助的要件を充たすかどうかで、利用する企業の恒久的施設認定の判断をすること、(d)号につき、農産物の流通業者が外国の産地に保有する購入事務所は、買付作業に特別な技能・知識が必要なゆえに本質的かつ重要な機能を果たしているとして、その流通業者の恒久的施設を構成すること、などが記述されており、各号の適用をより明確にしようとしているものと思われる⁽¹⁷⁾。課税庁もこのコメントリーに沿って課税関係を判断するだろうから、納税者の予測可能性も高まるだろう。

本判決により、日米租税条約 5 条 4 項各号の解釈に一定の結論が出されたものと考えられるが、同項各号が準備的又は補助的な活動にのみ適用があることが、早期に条約改正により示されることが望まれる⁽¹⁸⁾。

(2) 本件における恒久的施設該当性の検討

本判決は、恒久的施設該当性の判断において、まず日米租税条約 5 条 1 項の該当性を検討し、次いで同条 4 項の該当性を検討している。

イ 恒久的施設該当性

日米租税条約 5 条 1 項の恒久的施設該当性については、本件アパート等において商品の保管、梱包・発送、返品を受領・代替商品の発送が行われていることなどから認めている。さらに本件アパートのみにについても、ホームページ掲載住所であること、商品発送元であ

り返品先であるということから、本件倉庫と一体となって活動している場所として認定し、X 及び本件従業員が本件アパートで作業を行っていることは求めている。本件アパートと本件倉庫を合わせて恒久的施設と認定したことは、別々の場所の施設であっても一体として機能している場合には一つの恒久的施設として認定することが適切であることを示しているものと考えられる⁽¹⁹⁾。

なお、この点については、BEPS 行動 7 最終報告書において、同一企業あるいは密接に関連する企業が、複数の(事業を行う一定の)場所で相互に補完的な活動を行う場合は、準備的又は補助的な活動に当たらないものとし、それらの場所を一体の場所とみなして恒久的施設認定をする細分化対策ルール (anti-fragmentation rule) の勧告をしている⁽²⁰⁾。営業拠点を分割して恒久的施設認定回避を行うことを阻止しようとするものであり、本件のように、同一の者により利用されている本件アパートと本件倉庫が相互補完的な活動をしていることを認定できる場合には、このルールの適用があるのではないと思われる。

ロ 準備的又は補助的要件該当性

恒久的施設が準備的又は補助的な活動を行う場所なのかについては、事業を行う一定の場所での活動が企業の全体としての活動の本質的かつ重要な部分を形成するか否かで決すべきものである⁽²¹⁾。本判決では、本件企業の所在地が日本国内であることが電子商店街等への出店条件であること、本件アパート等は、本件販売事業における唯一の販売拠点(事業所)としての役割・機能を担い、インターネット通信販売事業において重要である配送、返品受領を行っていたことなどから、本件アパート等で重要な業務を行っていたと認定し、日米租税条約 5 条 4 項各号のいずれにも該当しないとしている。これは、インターネット通信販売事業の特性により、恒久的施設の果たした役割・機能を基に当該事業全体との関

係で本質的かつ重要な部分であることを判断しており、OECD コメンタリーに即したものであると考える⁽²²⁾。

(3) インターネット通信販売事業におけるコンピュータの存在

インターネット通信販売事業においては、注文の処理、在庫管理をするコンピュータやサーバの存在は重要であると考えられる。

電子商取引における恒久的施設の存在について、OECD コメンタリーでは、ウェブ・サイトが保存され、そのサイトにアクセスできるサーバは、それ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されているところである⁽²³⁾。インターネット通信販売事業においては、サーバとしての機能を果たすパソコンをもって恒久的施設認定が可能であると考えられる。また、ある企業が、特定の場所においてコンピュータ設備を操作する場合には、その企業の職員がそこでその設備の操作をしていなくとも、恒久的施設が存在し得るとされている⁽²⁴⁾。

本件において課税庁は、本件アパートに受注ソフトが組み込まれたパソコンがホストコンピュータであり、そのパソコンが販売契約の締結において不可欠かつ中心となる役割・機能を担っていたとの主張をしていた⁽²⁵⁾。これに対し本判決では、被告の主張する事実を認めておらず⁽²⁶⁾、本件の恒久的施設該当性の判断には影響を与えていないが、ホストコンピュータが本件アパート等にあれば、準備的又は補助的活動でないことはさらに明らかなものだったであろう。インターネットを利用した事業の場合には、ホストコンピュータの存在は重要で、準備的又は補助的活動かどうかの判断にはコンピュータなどの設備の設置場所、利用方法などを検討することは欠かせない⁽²⁷⁾。

4. 恒久的施設帰属所得（争点口）についての検討

非居住者・外国法人が日本国内における支店などの事業を行う一定の場所、すなわち恒久的施設を通じて事業を行う場合に、その恒久的施設に帰せられるべき所得が課税対象となる（所得税法（以下「所法」という。）161条1項1号、法人税法（以下「法法」という。）138条1項1号）。

課税対象となる所得については、平成 26 年度の国内法の改正において、非居住者・外国法人への課税原則がそれまでのいわゆる総合主義から帰属主義に変更された。この改正により、恒久的施設帰属所得は、国内源泉所得の一つと位置付けられ、その算定は恒久的施設に帰属すべき所得の算定アプローチである AOA によるものとなった。

本判決で争われている処分は、AOA によらない日米租税条約 7 条により行われたものである。そこで、本稿では、まず、本判決における課税（推計課税）について検討し、次に、AOA による所得算定を本判決の事例に当てはめた場合を検討する。

(1) 本判決における日米租税条約に基づく推計課税

イ 推計課税の要件

日米租税条約によれば、本件においては、① X の所得のうち本邦において課税対象とされる所得は、日本国内の「恒久的施設」を通じて行われた事業による部分であり（7 条 1 項第 2 文）、また、② 当該所得については、当該恒久的施設を X と独立の立場にある企業と擬制した上で、X の所得を当該恒久的施設に配分することによって算定する（同条 2 項及び 3 項）ことになる。

また、課税当局が入手可能な情報が恒久的施設の利得の決定に十分でない場合、国内法による推計課税が認められ（同条 4 項）、X が無申告で、帳簿書類の提出を拒否したこと

から、課税庁は推計課税を行っている。推計課税の適法要件は、推計課税の必要性和推計方法の合理性が要件であると解されており⁽²⁸⁾、本判決もその判断枠組みに従っている⁽²⁹⁾。

ロ 推計課税の必要性

推計の必要性については、①納税義務者が帳簿書類を備え付けていない場合、②帳簿書類の備付けがあってもその内容が不正確で信頼性に乏しい場合、③納税義務者が課税庁の調査に協力しないため直接資料が入手できない場合であるとされ⁽³⁰⁾、本件は③に当たるものでありその要件を満たしていると考えられる。

ハ 推計方法

推計課税における推計方法として、所法156条、法法131条では「財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模」を規定しているが、これは例示に過ぎないものと解されている⁽³¹⁾。課税庁により実務上行われている推計方法としては、比率法、効率法、資産増減法、消費高法があるとされている⁽³²⁾。また、同業者の類似性も求められ、業種・業態の同一性、法人・個人の別の同一性、事業所の近接性、事業規模の近似性が必要であるとされている⁽³³⁾。

本判決では、本件アパート等の役割・機能が「唯一の販売拠点」であること、本人所得比率算出年分と本件各係争年分において本件販売事業の基本的内容に変化はないことを認定した上で、本件の本人所得率により算出した推計方法は合理的なものと判断している。この事実認定を前提にすれば、推計方法の合理性に問題はないと思われる。

また、Xが米国での事業活動に支出した経費については、Xが米国移住したことにより本件販売事業の経費率が増加した事情はないと事実上推定できるとして、控除しなくとも

推計の合理性を否定する事情に当たらないとしている。これは、米国移住後に米国で支出した経費とほぼ同額の経費が米国移住前においても発生していて、それが本人所得率に反映されていると考えられたからではないだろうか。

ニ 実額反証

もし、Xから米国での経費についてのみ実額に基づく資料を基に主張した場合はどのようなになるであろうか。東京高裁平成6年3月30日判決⁽³⁴⁾では、「単に収入又は経費の実額の一部又は全部を主張証明するだけでは足りず、収入及び経費の実額をすべて主張・証明することを要するというべきである」としており、これが判例の一般的な立場であるとされている⁽³⁵⁾。また、課税庁が推計した収入金額は必ずしも全額であるとは限らないことから、納税者が経費を実額で反証する場合、推計で算定された収入金額に対応した経費であるという対応関係の立証も必要である。そうすると、納税者は収入金額を立証した上で、経費について直接費用であれば収入金額との個別対応関係を、間接費用であれば期間対応関係について立証する必要があることになる⁽³⁶⁾。米国で発生した経費で恒久的施設に帰属する経費について実額で主張したとしても、容易には認められなかったのではないかと考えられる。

(2) 現行国内法(AOA)における恒久的施設帰属所得

次に、現行の国内法が適用された場合について本件に即して考えてみたい。

平成26年度の改正より、AOAにより恒久的施設の帰属所得を求めることとされている。第一ステップとして、恒久的施設の果たす機能及び事実関係の分析に基づいて、外部取引、資産、リスク、資本（非居住者においては純資産）を恒久的施設に帰属させ、恒久的施設と本店等との内部取引を認識・性質決定し(所

法 161 条、165 条の 3、法 138 条、142 条の 4)、第二ステップとして、その内部取引が独立企業間で行われたものとして、恒久的施設帰属所得を算定する（租税特別措置法（以下「租特法」という。）40 条の 3 の 3、66 条の 4 の 3）方法が採用されている⁽³⁷⁾。

内部取引に係る独立企業間価格は、移転価格税制による算定方法と同様に行われる（租特法 40 条の 3 の 3 第 2 項、66 条の 4 の 3 第 2 項、租特法施行令 25 条の 18 の 3 第 3 項～5 項、39 条の 12 の 3 第 1 項）。したがって、内部取引が棚卸資産の販売又は購入に相当する取引である場合には、①独立価格比準法、②再販売価格比準法、③原価比準法、④取引単位営業利益法、⑤利益分割法又は⑥これらの方法に準ずる方法のうち、その内部取引の内容及び当事者の果たす機能その他の事情を勘案して、その内部取引の対価の額とされるべき額を算定するための最も適切な方法により算定した金額である。また、独立企業間価格を算定する場合の比較対象取引には内部取引は含まれないとされている⁽³⁸⁾。

(3) 本件に現行法を適用した場合の検討

イ 第一ステップ

本判決の事実関係を前提に分析を行うと、本件アパート等において、インターネット通信販売事業における唯一の販売拠点として、商品（自動車用品）の保管・発送、返品を受領と代替商品の発送が行われていた。一方で、米国で X が行っていた主な業務の内容は、市場動向の調査、商品の仕入れ及び支払業務、X ホームページ等の管理（記事掲載等）、電子メールによる顧客とのやり取り、日本語取説書の作成業務であった。これらの事実関係からすると、本件アパート等の恒久的施設の基本的な事業は、自動車用品の輸入販売業と考えられるだろう。

ロ 第二ステップ

この機能・事実関係分析を受けて、内部取

引に係る恒久的施設に帰属すべき利得を、日本において自動車用品を輸入販売する事業者を比較対象として算定することとなる。独立企業間価格算定方法としては、本件では無形資産の存在はうかがえないことから、扱う商品の種類が限定されていれば、独立価格比準法を用いるのが適当であろうが、多種にわたる場合には、再販売価格比準法あるいは取引単位営業利益法を用いることが考えられる。

ここで X が販売に関して果たしていた市場動向調査、ホームページ等の管理、顧客との交渉などの機能を反映させるために差異の調整が必要とも考えられるが、本件アパート等が唯一の販売拠点であることから、これらの機能に係る費用を本店配賦経費として、恒久的施設に配分することとなるのではないかと考えられる。

内部取引の価格が算定されれば、これを X の総収入金額から控除し、更に本件アパート等での経費、本店配賦経費を控除して恒久的施設の所得が求められる。

なお、インターネット通信販売事業を行う場合に、倉庫等の施設を法人の子会社が所有する場合もあろう。この場合には、まず、当該法人と当該子会社との間の取引関係につき、独立企業間原則が適用され、その上で、当該子会社が当該法人の従属代理人として活動している恒久的施設（以下「代理人 PE」という。）と認定されれば、その帰属所得を算定することとなる。

BEPS 行動 7 最終報告書において、代理人 PE が認められる要件の拡大を提案している⁽³⁹⁾関係から、同報告書では、OECD モデル条約 7 条の適用に当たって、さらなるガイダンスが必要であるとしている⁽⁴⁰⁾。その追加的なガイダンスのディスカッションドラフトが 2017 年 6 月に公表され、子会社が代理人 PE として活動する場合に配分される利得の算出について事例を示し、意見を求めている⁽⁴¹⁾。

(4) 本店配賦経費

非居住者又は外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算に算入する費用（販売費、一般管理費その他の費用）には、恒久的施設を通じて行う事業及びそれ以外の事業に共通するこれらの費用のうち、合理的な基準で恒久的施設を通じて行う事業に配分した金額も含まれる（所法 165 条 2 項 2 号、法法 142 条 3 項 2 号）。恒久的施設に配賦された経費については、それに関する帳簿保存がなされていない場合は必要経費又は損金の額に算入されないこととなっている（所法 165 条の 5、所令 292 条 3 項、法法 142 条の 7、法令 184 条 2 項）。

帳簿書類の提出が行われていないため帳簿保存がないとみられる本件では、現行制度においても X が米国で支出した費用のうち、恒久的施設を通じて行う事業に配分した金額を、本件企業の必要経費として恒久的施設の利得から控除することはできないものとする。なお、本件は、先に述べたように本件アパート等が唯一の販売拠点であり、むしろ本件アパート等が本店としての機能を果たしていると思われるような事案であるといえ、本件で帳簿書類の提示がなされていれば、X が米国で支出した費用のほとんどが必要経費となるものと思われるのである。

(5) 恒久的施設取引に係る文書化制度

恒久的施設の果たす機能・事実関係分析を行うためには、恒久的施設の果たす機能や内部取引の認識に必要な内部における資産や金銭の移動状況が分からなければならず、それについて書類の形で示すことが求められている（所法 166 条の 2、法法 146 条の 2）。それが恒久的施設に係る取引についての文書化制度であり、恒久的施設帰属外部取引に関する書類（所得税法施行規則（以下「所規」という。）68 条の 2、法人税法施行規則（以下「法規」という。）62 条の 2）、内部取引に

関する書類（所規 68 条の 3、法規 62 条の 3）を作成しなければならないこととなっている。この結果、納税者には内部取引文書作成という負担はあるものの税務リスクの軽減になり、課税庁としては、機能・事実関係分析の効率化が図られるとともに税務執行の明確化に資するものと考えられる⁽⁴²⁾。

さらに、本店等と恒久的施設の間で内部取引の利得については、独立企業間価格により算定される。この内部取引に係る独立企業間価格の算定に必要と認められる書類の提示又は提出が遅滞なく行われない場合には、課税庁により比較対象企業である同業者に対する質問検査（租特法 40 条の 3 の 3 第 4 項、66 条の 4 の 3 第 4 項）や推定課税（租特法 40 条の 3 の 3 第 3 項、66 条の 4 の 3 第 11 項において準用する同法 66 条の 4 第 6 項）が行われることとなる。この提示又は提出されるべき書類は、内部取引の内容を記載した書類と独立企業間価格を算定するための書類である（租特法施行規則 18 条の 19 の 3、22 条の 10 の 3）。

(6) 推定課税

内部取引に係る独立企業間価格の算定に必要な書類の提示又は提出が遅滞なく行われているとは思われない本判決のようなケースでは、(5)で述べた推定課税の規定が適用されるであろう。この場合、移転価格税制上の推定課税における独立企業間価格算定要件について判示した東京高裁平成 25 年 3 月 14 日判決⁽⁴³⁾（以下「東京高裁判決」という。）が参考となるだろう。

なお、東京高裁判決の係争年度においては、独立企業間価格算定文書の作成及び保存義務を定める規定は措置されておらず、課税庁の職員が、法人に対し独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類又はその写しの提示又は提出を求めた場合に、これら書類を遅滞なく提示又は提出しなかったときには

推定課税及び同業者調査が行われるという形で、間接的に独立企業間価格算定文書の作成及び保存を義務化したものにすぎなかった⁽⁴⁴⁾。

東京高裁判決は、推定課税規定の趣旨について、原審である東京地裁平成 23 年 12 月 1 日判決⁽⁴⁵⁾を引用して、「租特法 66 条の 4 第 7 項は、推定による課税の制度を設けているが、これは、主として、国外関連取引における独立企業間価格の算定の根拠となる帳簿書類等の提示又は提出についての納税者の協力を担保する趣旨で設けられたものである。すなわち、独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類等の入手は、国外関連者からのものを含めて移転価格税制の適用に必要不可欠のものであり、そのような帳簿書類等の提供又は提出について納税者側からの協力が得られない場合に、税務当局が何の手だてもなくこれを放置せざるを得ないということになれば、移転価格税制の適正公平な執行が不可能となることから、推定による課税の制度が設けられたものと解される。」と述べている。

次に、独立企業間価格の立証責任及び推定課税における比較対象取引の要件について、「[租特法 66 条の 4 第 7 項]の規定は、納税者側の書類の不提示、不提出という事情が存する場合に、独立企業間価格の立証責任を課税庁側ではなく納税者側に負わせることとする一種の立証責任の転換を定めた規定であると考えられ、同項に基づいて推定される金額は、同項所定の算定方法に従って算定された一応独立企業間価格と認められる金額であれば同項の趣旨に反するものではないと考えられること、同項の趣旨からは、同項による推定課税が不可能又は著しく困難となる場合が多くなることは移転価格税制の制度の意義を没却することにつながりかねないことからすると、…（事業の同種性）及び…（事業内容の類似性）については、それほど高度で厳格なものは要求されていないと解するのが相当

である。」としている。

東京高裁判決は、制度趣旨から導かれた結論であるので、恒久的施設の内部取引に係る独立企業間価格の算定における推定課税においても同様に要件が緩和されるものと思われる、また、そのように解すべきと考える⁽⁴⁶⁾⁽⁴⁷⁾。

要件の緩和が行われたとしても、本件で用いている本人所得比率は、移転価格税制による算定手法として用いることができるのであろうか。東京高裁判決では関連者取引を含んだ金額を基礎とすることも認めている⁽⁴⁸⁾ことから内部比較対象取引として、利用することは可能なかもしれない。しかし、関連者取引のみを比較対象とし、しかも年分が異なる取引を比較対象取引とすることは避けるべきものとする。なお、本件のような本人比率は、内部取引利益の算定結果の検証に用いることはできると思われる。

(7) 同時文書化制度

平成 28 年度改正により、独立企業間価格算定文書の同時文書化制度が導入された。これは、納税者と課税庁との間の情報の非対称性を解消するため、BEPS 行動 13 最終報告書「移転価格文書化制度及び国別報告書」の勧告に基づき措置を講じたものである⁽⁴⁹⁾。同時文書化制度は、内国法人と国外関連者との取引に係る制度であるとともに、恒久的施設にも適用があり、子会社形態での進出であっても、支店形態での進出であっても、同じに扱われることとなっている⁽⁵⁰⁾。

これにより、独立企業間価格を算定するために必要な書類を、確定申告書提出期限までに作成・取得し、国内に保存しなければならないものとされた⁽⁵¹⁾。同時文書化の対象となる内部取引に係る財務省令で定める書類について、課税庁の職員が提示又は提出を求めた日から 45 日以内、又は提出の準備に通常要する日数を勘案して当該職員が指定する日までに提出しなかった場合には、(5)で述べたよ

うに比較対象企業に対する質問検査や推定課税が行われる。また、同時文書化対象内部取引に係る独立企業間価格を算定するために重要と認められる書類として財務省令で定める書類及び同時文書化が免除される内部取引に係る独立企業間価格を算定するために重要と認められる書類については、期限の 45 日が 60 日とされている。

この規定により推定課税の要件がより明確になったことで、推定課税への移行が増加する可能性もある。しかし、納税者からの資料の提出がない中で課税は課税庁にとっても難しいものであると思われ、適正公平な課税の執行のためには非居住者・外国法人全体において文書化制度へのコンプライアンスが向上するように努めていく必要もあろう⁽⁵²⁾。また、恒久的施設の内部取引に係る独立企業間価格の算定方法及びその具体的内容などについて事前確認の申出ができることとされている⁽⁵³⁾。納税者の課税リスクの軽減に資するものであり、利用が進むことが期待される。

5. おわりに

ここまで、インターネット通信販売事業における恒久的施設該当性及び恒久的施設帰属所得について検討してきた。

Amazon.com が日本に進出してすでに 15 年以上が経過し⁽⁵⁴⁾。その存在が大きくなるにつれ、インターネット通信販売事業に対する課税関係の整理が必要であると意識されてきたものと思う。

BEPS 行動計画 7 において問題とされたのは、多数の従業員を有する大規模な倉庫を利用したインターネット通信販売事業のほか、コミッション取引、恒久的施設の細分化による恒久的施設認定回避であったが、後者の 2 つもインターネット通信販売事業についても問題となり得るものである。BEPS 行動 7 最終報告書により、恒久的施設の定義の見直しなどの解決策が示され、それは恒久的施設

の認定回避を防ぎ、課税の空白を埋める有効な手段となろうが、その認定及び所得算定は課税庁にもやさしいものではなかろう。AOA の導入により、国際的に同じ基準で所得算定が行われることとなれば、諸外国の事例も参考にできるようになる。そのような国際的な情報共有が図られて、執行の安定性や予測可能性が高まることを期待したい。

(1) OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, pp. 35-36 (2013)

<http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>

(2) OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, pp. 10, 14-15, 19-20 (2013)

<http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>

(3) OECD/G20 BEPS project, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report*, para. 217 (2015)

<http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

(4) OECD/G20 BEPS project, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishments Status, Action 7: 2015 Final Report*, pp.28-29 (2015)

<http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>

BEPS 行動 7 最終報告書において勧告されたのは、多数の従業員を有する大規模な倉庫を利用したインターネット通販事業のほか、コミッション取引、恒久的施設の細分化による恒久的施設認定回避などであった。

(5) 平成 24 年（行ウ）第 152 号、裁判所ホームページ。本判決に対し X が控訴し、東京高裁平成 28 年 1 月 28 日（裁判所ホームページ）にて原判決を引用して棄却となっている。

(6) これらの争点に先立ち、「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令（以下「実特法省令」という。）9 条の 2 第 1 項又は 7 項の定める届出

書を提出しなければ、日米租税条約 7 条 1 項による税の軽減又は免除を受けることができないのか否か。」という争点があり、「実税法省令に基づく届出書を提出しなかったことをもって、同項の適用を否定することはできない。」と判示しているが、本稿の論旨から離れるため割愛している。

- (7) OECD, *OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment)*, para. 73 (2012)

<http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf>

- (8) OECD, *supra* note (2), at 19

- (9) OECD, *Public Discussion Draft BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*, para. 14 (2014)

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

OECD, *supra* note (3)においても、いくつかの国が 5 条 4 項(a)号ないし(d)号に準備的又は補助的要件が適用されるべきではないと考えていることが述べられている。

- (10) 記載した選択肢 E 以外の選択肢は、(a)号ないし(d)号に準備的又は補助的要件を適用しない場合という前提の下、選択肢 F として (a)号及び(b)号に掲げられている「引渡し」の語句を削除する案、選択肢 G として(d)号から「物品等の購入」を削除する案、選択肢 H として(d)号全体を削除する案である。OECD, *supra* note (9), para. 15 - 28

- (11) 税制調査会第 6 回国際課税ディスカッショングループ (平成 27 年 10 月 23 日) 資料「BEPS プロジェクトについて (詳細)」35 頁を参考とした。
http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion/1/2015/_icsFiles/afiedfile/2015/10/23/27dis16kai7.pdf

- (12) OECD, *supra* note (4)

- (13) OECD, *supra* note (4), at p. 38. コメンタリー改正案パラグラフ 30.1

- (14) 藤谷武史「判批」ジュリスト 1494 号 119 頁、122 頁 (2016) では、「OECD モデル租税条約 5 条 4 項(a)～(d)号と『準備的又は補助的』要件の関係をめぐっては国際的にも見解が対立しており、(a)号該当性の判断においては『準備的又は補

助的な性格の活動』であることを要しない、という X の主張する立場も解釈論としては十分にあり得たところである。」と述べられている。

また、本判決に先立つ国税不服審判所裁決平成 23 年 11 月 25 日に対する判批 (浅妻章如、ジュリスト 1447 号 8 頁、9 頁 (2012)) では、「OECD モデル租税条約 5 条のコメンタリー第 27 段落は、『準備的又は補助的』基準の曖昧さに鑑みて、同 a 号～e 号の組合せでありさえすれば、f 号で組合せ全体として準備的又は補助的に留まらずとも恒久的施設非該当とする条文の採用も示唆している。つまり、【5 条 4 項は e 号・f 号のみならず a 号～d 号も含め、準備的又は補助的でなければ恒久的施設除外要件の恩恵を受けない】という考え方が当然であるか、異論の余地がある。」と述べられている。

- (15) OECD, *Revised Discussion Draft BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*, para. 28 (2015)

<http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-7-pe-status.pdf>

同様な実務家意見として Kevin Cunningham, *The Post-BEPS World of Permanent Establishment*, 82 *TAX NOTES INT'L* 503, 504 (MAY. 2, 2016)

- (16) 金子宏『租税法 (第 22 版)』79-80 頁 (弘文堂、2016)。

- (17) OECD, *supra* note (4), at pp. 31-33 5 条 4 項 コメンタリーの改正案パラグラフ 22.1、22.3 -22.5。2015 年改訂ディスカッションドラフトにおいて、さらなるガイダンスを求める意見も紹介されている (OECD, *supra* note (15))。

- (18) そのためには、BEPS 行動 15 で検討されている多国間条約の制定が期待されるところであり、日本も参加を表明している (税制調査会・前掲注 (11) 54 頁)。

- (19) OECD コメンタリー 5 条パラグラフ 27.1 において、「ある企業は、一つにまとまって運営されている事業をいくつかの小さな運営単位に分散することで、そのそれぞれが単に準備的又は補助的活動を行っている」と主張することはできない。」と述べられている。

- (20) OECD, *supra* note (4), pp. 39-41

- (21) OECD コメンタリー 5 条パラグラフ 24

- (22) OECD, *supra* note (4), at 30 コメントリー改正案パラグラフ 21.1 においても該当性の判断基準については変更がない。
- (23) OECD コメントリー5条パラグラフ 42.2
- (24) OECD コメントリー5条パラグラフ 42.6
- (25) 本判決 17 頁。
- (26) 本判決 56 頁。
- (27) OECD コメントリー5条パラグラフ 42.9では、顧客との契約の締結、支払手続及び製品の引渡しがコンピュータを通じて自動的に行われるといった場合は、そのコンピュータのある場所における活動を、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。
- (28) 金子・前掲注(16) 894 頁以下。
- (29) 藤谷・前掲注(14) 122 頁。
- (30) 金子・前掲注(16) 895 頁。
- (31) 中尾巧『税務訴訟入門 (第 5 版)』275 頁 (商事法務、2011)。
- (32) 中尾・前掲注(31)275 頁。
- (33) 中尾・前掲注(31)279 頁。
- (34) 行集 45 巻 3 号 857 頁。
- (35) 手塚貴大「東京高裁平成 6 年 3 月 30 日判決判批」中里実ほか編『租税判例百選 (第 6 版)』211 頁、212 頁 (2016)。
- (36) 中尾・前掲注(31) 293-294 頁、297 頁では、「最近の裁判例の多くは、納税者からの実額反証の立証の程度・範囲について厳しく要求していることからすると、実額反証が成功する確率は極めて少ないといえる」と述べられている。
- (37) 関禎一郎ほか『改正税法のすべて平成 26 年版』678 頁 (大蔵財務協会、2014)。
- (38) 関ほか・前掲注(37)809 頁。
- (39) OECD, *supra* note (4), pp. 15-27
- (40) OECD, *supra* note (4), para. 19
- (41) このような代理人 PE に帰属する利益はわずかあるいはまったくないのではないかという批判がある (OECD, *supra* note (15))。
- なお、2017 年 6 月のディスカッションドラフトは、2016 年 7 月のディスカッションドラフトに対する意見を踏まえた新たなディスカッションドラフトである。
- (42) 関ほか・前掲注(37) 748 頁。
- (43) 平成 24 年 (行コ) 第 19 号、裁判所ホームページ。原審について、駒宮史博「判批」ジュリス

- ト 1462 号 124 頁 (2014) がある。
- (44) 波戸本尚ほか『改正税法のすべて平成 28 年版』569 頁 (大蔵財務協会、2016)。
- (45) 平成 19 年 (行ウ) 第 149 号、裁判所ホームページ。引用部分はその 27 頁、38 頁。
- (46) 駒宮・前掲注(43)126 頁も判決に賛意を示されている。
- (47) 所得税法 156 条による推計課税について、東京高裁平成 6 年 3 月 30 日判決 (行集 45 巻 3 号 857 頁) は、「間接的な資料を用いて所得を認定する方式である推計課税は、直接資料を用いて所得を認定する方式である実額課税に代わるものではあっても、それ自体一つの課税の方式であって、所得の実額の近似値を求める、いうなれば概算課税の性質を有しているというべきである。そうだとすると、推計課税における推計の合理性は、所得の実額との関係で厳密な整合性を有する必要はなく、実額課税に代わる方式にふさわしいといい得る程度の推計の合理性で足りるというべきである。」としており、所得税法における推計課税と移転価格税制における推定課税とも実額課税における厳密さは求めないという点で共通している。
- (48) 東京高裁判決は、「租特法 66 条の 4 第 7 項及び…租特令 39 条の 12 第 11 項には、その文言上、同種事業類似法人を選定する場合に関連者取引を行っている法人を除外すべきことは規定されていない。そして、租特法 66 条の 4 第 7 項の推定課税の制度…からすれば、…推定課税の適用が認められる場合における独立企業間価格と推定される金額の算定については、同項所定の算定方法に反しない限り、その要件を厳格に解する必要は必ずしもないというべきであり、同項の金額の算定に当たり、関連者取引を含んだ金額を基礎とすることが直ちに許されないものではないと解すべきである。」と判示し、独立企業間価格の算定に当たり関連者取引も比較対象取引に含めることを認めている。この点について、納税者は同業者の情報を入手できないため、推定を破ることが事実上不可能であること、OECD 移転価格ガイドラインとの不整合で相互協議が困難となることなどの問題点が指摘されている。大野雅人「移転価格課税における文書化義務と推定課税」筑波ロー・ジャーナル 15 号 24 頁以下 (2013)。

(49) 波戸本ほか・前掲注(44)563 頁。OECD/G20 BEPS project, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report*, (2015)

(50) 平成 28 年改正後の租特法 40 条の 3 の 3、66 条の 4 の 3。平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度分の法人税又は平成 30 年分以後の所得税について適用。

(51) 例外として、①前事業年度において、内部取引の対価の額とした額の合計額が 50 億円未満である場合、②内部取引（特許権、実用新案権その他の財務省令で定める資産の譲渡若しくは貸付け（資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為を含む。）又はこれらに類似する取引に相当するものに限る。）の対価の額とした額の合計額が 3 億円未満である場合、又は③内部取引がない場合には同時文書化義務は免除される。

(52) 駒宮・前掲注(43) 127 頁で、同教授は、推定課税が行われると、それを上回る信頼性のある比較対象取引を質問検査のない納税者が反論として提出することは困難であることなどから、課税庁による安易に推定課税に走ることなく、推定課税制度を納税者の資料提出の説得に使用するような運用を求めている。

(53) 平成 28 年 6 月 28 日付査調 7・1 ほか 3 課共同、国税庁長官通達「恒久的施設帰属所得に係る所得に関する調査等に係る事務運営要領の制定について（事務運営指針）」第 6 章参照。

(54) Amazon.co.jp の営業開始は 2000 年 11 月 1 日。同社のプレスリリースより。

https://www.amazon.co.jp/gp/press/info/home/ref=gw_m_b_pr (最終閲覧平成 28 年 10 月 31 日)