

P E をめぐる課税問題

立教大学 浅妻章如

1. 序：本稿の流れ

PE(permanent establishment 恒久的施設)についてはこれまでも研究の蓄積がある¹。本稿では、まず第 2 章において PE の認否に関する議論を見る。次に第 3 章において OECD の報告書を紹介し、主に PE に帰属する利得についての議論を扱う。第 4 章において、これまでの議論の評価・検討を行なう。

本稿では人名に敬称・職名を付さない。本稿では「 」を引用のために、【 】を強調のために用いる。

2. P E の認否

2.1. P E ・代理人 P E の認否

PE の存在が認められるか否かの問題について、1991 年以前については Skaar²の古典的研究がある。

その後の動きとして、代理人 PE 以外の通常の PE (OECD モデル租税条約 5 条 1 項による PE、国内法では所謂一号 PE³) の認定に関しては、1990 年代終わり頃から、電子商取引に関する PE の認定の議論が活発化した。結論として、或る国内のサーバーを所有または賃借等している場合所定の要件を満たせば PE に該当しうるが、或る国内のサーバーに web site を載せているだけの場合は PE に該当しえない、とされた⁴。しかし、仮に PE が認定されるとしても、OECD モデル 7 条 2 項により独立当事者間原則に従って PE に帰属する利得を算定する場合、結局のところいわゆるサーバー PE に帰属する利得は大きなものとなりがたいと推測されるので、源泉地国の税収にはあまり影響しないと推測される。また、電子商取引など新しい取引形態に対応するための特別の規定を新設するべきかについての議論も、沈静化した⁵。いわゆる virtual PE (仮想恒久的施設と訳せようか)などを

1 参照：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)、水野忠恒「国際租税法の基礎的考察」菅野喜八郎・藤田宙靖編『小島和司博士東北大学退職記念 憲法と行政法』731 頁(良書普及会、1987)、赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法 国際的事業活動と独立企業原則を中心に』(税務研究会出版局、2001)、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)、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 頁(2004)。

2 Arvid Aage Skaar, PERMANENT ESTABLISHMENT: EROSION OF A TAX TREATY PRINCIPLE (Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991)。

3 所得税法 164 条 1 項 1 号、法人税法 141 条 1 号。

4 OECD モデル租税条約コメンタリー 5 条第 42.1～42.10 段落。

仮に或る 1 つの固定したサーバーに或る web site が載り続けているならば(当該サーバー内で当該 web site が占めるスペースが固定していないとしてもなお) 固定要件の解釈に関する先例(Skaar・註 2 参照)と比べてみて固定の要件を満たさなくなるとはいいいがたいのではないかと、という疑問がないではない。だが本文で述べるように仮に PE が認定されても帰属利得は大きくなると推測されるので、実務的に重要な問題ではないと考えられる。

5 OECD, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? (Public Discussion Draft: 2003; Final Report: 2005)

規定することは、少なくとも当分はなからう。

代理人 PE の認定に関しては⁶、イタリアにおけるいわゆる Philip Morris 事件⁷が耳目を集めた⁸。これはドイツ法人がイタリアに代理人 PE を有すと認定された事例であるが、一般的には、代理人 PE の認定が広すぎるとして非難を浴びているようである⁹。OECD モデル租税条約 5 条 7 項及びそのコメンタリー第 40～42 段落で再確認されているように、子会社が常に外国親会社の代理人 PE に該当する訳ではなく、また多国籍企業グループの会社が直ちに代理人 PE に該当する訳でもなく、かといってそれらの会社が代理人 PE に該当する可能性が 0 である訳でもない。

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の組織に組合員等として参加している場合、当該組合員等が国内に PE を有していると認定されやすい¹⁰。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・外国法人たる投資家の代理人であると考えなのか) 代理人 PE でない通常の 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) 判然としないこともある。また、組合等を通じて PE が認定された場合に、PE にどれだけの利得が帰属するのか(組合員等に配賦される利得のうち PE に帰属しない利得として源泉地国での課税を免れる利得があるのか、あるとしてどれだけなのか) という議論はあまり聞かない。

匿名組合の場合、外国では必ずしも PE が認定されないとは言い切れないようであるが¹¹、日本では PE を認定しない傾向にある¹²。

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 の提案がなされた¹³。越

⁶ 日米では代理人 PE に関する事例として *Taisei v. Commissioner*, 104 T.C. 535 (1995) もよく知られている。ここでは、法律的かつ経済的に代理人が本人から独立していると認定された。

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

⁸ 参照：赤松晃「恒久的施設(Permanent Establishment)の認定課税と OECD モデル租税条約コメンタリーの進展」ジュリスト 1274 号 196 頁(2004)。

⁹ イタリア人と会話する時ですら、我が国の最高裁判決のことは忘れてくれ、といった空気を感じることもある。

¹⁰ 参照：*Kinggroup case*, Conseil d'État, 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。

¹¹ Skaar・註 2 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)。

¹² 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]において、納税者は匿名組合契約であると主張していたが、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納税者にとっても恒久的施設に該当するとされた。しかし、東京高判平成 19 年 6 月 28 日平成 17 年(行コ)第 278 号では、匿名組合契約であるという主張が認められ、そのため PE が認められず、日蘭租税条約 23 条(その他所得条項)により日本の課税権が排斥された。

¹³ OECD, Discussion draft on proposed commentary changes on the tax treaty treatment of services

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のようであるが、検討は始まったばかりのように見える。

3. OECDの報告書：帰属利得を中心に

3.1. 基本的方向

世紀の変わり目頃から OECD が PE に帰属する利得の算定に関する報告書を公表し始めてから¹⁴、日本でも多くの研究・解説がなされた¹⁵。パート が PE 一般について、パート が銀行業について、パート がグローバル・トレーディングについて、パート が保険業について、それぞれ扱っている。ここで網羅的に採り上げる時間的余裕や紙幅はないので、やや摘まみ食いの紹介になる。本節では OECD の報告書が基本的にどのような考え方を示しているかを整理する。

OECD の報告書は、関連会社間の取引に適用される移転価格ガイドラインを、なるべくそのまま PE にも当てはめようとしている。かつては Working Hypothesis (作業仮説) という言葉を用いていたが、現在は AOA (Authorised OECD Approach、OECD が承認するアプローチ) という言葉が用いられている。

しかし、子会社形態で進出した場合源泉地国から見て内国法人扱いされるのに対し、支店形態で進出した場合源泉地国から見て非居住者・外国法人扱いされ、そして、子会社等の関連会社には法人格があるが支店等の PE には法人格がない、という決定的違いがある。関連会社間取引についての移転価格ガイドラインを出発点としつつ、PE に法人格がないという特性ゆえにどのような修正が必要となるかを検討する、というスタンスでいる。報告書では、法人格がある者同士の間での transactions (取引) と、一法人格内の部門間での dealings (やり取り、内部取引) とが明瞭に区別されている。

PE に帰属する利得を算定する際、或る enterprise (企業) 全体の利得よりも PE の利得

(8 December 2006) (<http://www.oecd.org/dataoecd/2/20/37811491.pdf>). 参照：Carol A. Dunahoo, Multinationals Ask OECD to Withdraw Services Proposal, 45 Tax Notes International 769 (26 February 2007).

¹⁴ IFA については、参照：Cahiers de droit fiscal international, vol. 91b (2006)、松田直樹「第 60 回 IFA 総会 主なテーマを巡る議論の評釈と論考」税大ジャーナル 4 号 138 頁(2006)、増井良啓「第 60 回 IFA 大会の報告 PE に帰属する利得を中心として」租税研究 688 号 137 頁(2007.2)。

¹⁵ 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>).

参照：立川正三郎監訳『OECD 恒久的施設の帰属利益の算定に関するディスカッション・ドラフト』(日本租税研究協会、2006)、駒宮史博「租税条約における事業所得課税の最近の動向 OECD の議論を踏まえて」租税研究 2002 年 1 月 127 頁、浅妻章如「PE・代理人 PE に帰属する利得と所得の地理的割当」ジュリスト 1287 号 126-130 頁(2005.4)、浅妻章如「知的財産関連の移転価格」租税研究 671 号 124 頁(2005.9)、青山慶二「OECD における恒久的施設(PE)の帰属利益の算定に関する議論」租税研究 678 号 101 頁(2006.4)、西村聞多・古賀昌晴「金融業を営む外国法人の視点に対する課税について(その 1・2)」租税研究 682 号 111 頁・683 号 113 頁(2006.8・9)、赤松晃「恒久的施設(PE)の認定と帰属する所得 国内法と OECD モデル租税条約」租税研究 688 号 159 頁(2007.2)、徳永匡子「恒久的施設に帰属する利得 2006 年 OECD 報告書における改訂事項」租税研究 691 号 167 頁(2007.5)、西村聞多「OECD による恒久的施設(PE)の帰属利得に関するレポートの公表と OECD モデル租税条約第 7 条(事業所得)に関するコメントの改正について」租税研究 693 号 113 頁(2007.7)、矢内一好「非居住者規定改正の方向性」租税研究 697 号 131 頁(2007.11)。

が上回ることがありうるか、一法人格全体での損益が PE に帰属する利得の下限・上限となってしまうか、という議論があった。AOA では functionally separate entity approach（機能的に別個の事業体アプローチ）が推奨され、これは国内の PE を国外の本店等から機能的に独立した別個の存在として考えるものであるので、一法人格全体での損益が PE に帰属する利得の下限・上限となることはないとする。

PE がどのような dealing を行なったと考えるか、PE にどのような資産が帰属すると考えるか（economic ownership 経済的所有権を有しているか、という表現が使われる）に際し、KERT（key entrepreneurial risk-taking functions、直訳すれば重要な企業家リスクをとる機能となるか）を PE が有しているかを探る。この KERT は Part Ⅰ では、“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”（直訳すれば「資産の経済的所有に関連する重要な人的機能」及び「リスクの引き受け及び・または（移転後の）管理に関連する重要な人的機能」となるか）と言い換えられているが、Part Ⅱ では KERT という語が使用され続けており、人々が口頭で議論する時も「カート」と言われるのが常であるようなので、この言い換えに重要な意味はないようである¹⁶。

3.2. 資本構成と内部利子控除

現在の OECD モデル租税条約コメンタリー7 条第 18.3 段落では、国内の PE から国外の本店又は支店に利子が支払われたという内部取引を見出して当該 PE が利子費用を控除することを否定している（つまり PE 所在地国はそのような費用控除を認めないで PE の利得に課税できる）。

これに対し、OECD の報告書は、今後は内部取引の利子費用控除を認める方向を目指している。内部取引として利子支払を観念する際、PE が利子費用を負わないですむ資本（“free” capital）を PE にどうやって配分するかという問題がある。しかしこの点については幾つかの考え方が示されているにとどまり、決定的な解は見出されていない¹⁷。

3.3. 無形資産

現在の OECD モデル租税条約コメンタリー7 条第 17.4 段落は、いわゆる cost allocation model を採用している。無形資産の所有権は、国内の PE 及び国外の本店又は支店を含む一法人格に帰属しているので、国内の PE が無形資産の所有者として国外の本店等から使用料等の支払を受ける、或いは国外の本店等が無形資産の所有者として国内の PE から使用料等の支払を受ける、という考え方はできず、無形資産に関わる費用を関連する部門間で割り当てるというものである。

これに対し、OECD の報告書は、無形資産の経済的所有権を観念し、経済的所有権を国内の PE が有しているのか国外の本店又は支店が有しているのかを探求しようとしている¹⁸。

知的財産¹⁹の取り扱いについて、幾つか疑問が思い浮かぶ。報告書の中では、知的財産

¹⁶ 尤も註 15, 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。

¹⁷ 参照：註 15, Part I, Section D-2 (v)(b)(3)(B)。

¹⁸ 参照：註 15, Part I, Section D-2 (iii)(c)。

¹⁹ 無形資産について議論する際に主に知的財産が念頭に置かれているようであるが、両概念は違うものなのか、違っているとして知的財産ではない無形資産は役務と区別されるのか、という点も問題となるかもしれない。

の属地性という特性に配慮しているのか疑問が残る部分もある²⁰ところ、例えばA国知的財産の経済的所有がB国PEに帰属することがあるのか（論理的にありえないとまではいえないが、あるとすれば相当特殊な例となるのではないかと思われる）という疑問が考えられる。この他、他社製の知的財産について使用権の経済的所有を觀念するならば、自社製の知的財産についても知的財産本体の経済的所有と使用権の経済的所有の両方を觀念することとなるのであろうかという疑問や、（利子の場合と同様に）内部取引としての知的財産使用料支払が觀念されるとするとその場合には源泉徴収課税をすることがあるのか²¹という疑問が考えられる。

3.4. 代理人PEに帰属する利得

AOAとして、本人の一部としての代理人PEが源泉地国に存在すると觀念し、その代理人PEが実際に代理等の行為を行なった代理業者に対して支払った代理手数料等を代理人PEの所得計算において控除し、代理人PEが源泉地国で納税する。当該代理業者も源泉地国で納税義務を負うならば²²源泉地国で納税義務を負う者が二人いることになる。

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PE規定を無為にするものであるとして排斥している^{23,24}。

3.5. その他：不合理な規定の整理等

その他、PEが購入活動をしているだけの場合には利得が帰属しないとするOECDモデル租税条約7条5甲のような不合理な規定²⁵について、削除する方向を目指している。

4. 評価・検討

4.1. 帰属(attribution)という語の多義性

OECDの報告書の評価・検討に移る前に、我々租税法律家がデジタル的発想とアナログ的発想を使い分けていることを指摘しておきたい。

帰属という語は、多くの場合、取引や権利義務や資産が誰に帰属するかという形で用いられることが多からう。法人格を異にする二者の間では所得税法12条・法人税法11条のような帰属の問題となろうし、一法人格内でも或る取引が本店取引か支店取引かという具合に、デジタル的発想で帰属が問題とされよう。

これに対し、OECDの報告書が論じているのはPEの利得の帰属であり、移転価格の問

²⁰ 例えば、註15, 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。なお、報告書の全ての部分において属地性への配慮が欠けているというものではない。

²¹ 参照：註15, Part I, paragraph 238は回答を拒否している。

²² 代理業者の殆どは源泉地国の居住者であろうし、仮に源泉地国の居住者でなくとも代理業者自身が源泉地国内にPEを有している場合が通例であろう。

²³ 参照：註15, Part I, paragraphs 272-275.

²⁴ single taxpayer approachはビジネス界だけの意見にすぎないと一蹴しているようでもある（参照：註15, Part III, paragraphs 285-286）。浅妻・註1を書いた際、AOAとsingle taxpayer approachの両方を思い浮かべた上で、AOAはOECDモデル租税条約7条2項の要求する独立当事者間基準に適用できないと考えてAOAのような考え方を捨てた身としては、少々複雑でもある。

²⁵ 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>との比較で、矛盾が存在すると指摘されてきた。

題の類推と位置付けられている。そして所得の人的配分はアナログの発想で論じられやすい。

例えば、A が商品を B を通じて C に移転させるという場合、C との取引が A に帰属するか B に帰属するかという問題が前者のデジタルの発想であり、仮に A に取引が帰属することを前提とした場合（例えば B は A から商品を購入して C に転売したのではなく、A の代理人にすぎなかったというような場合）に A・B 間で代理手数料が幾らであるならば独立当事者間基準に適用かという形で利益配分が問題となるのが後者のアナログの発想である。

4.2. OECD 報告書の全体的な方向性

OECD の報告書は PE を「独立別個の企業」として扱うという擬制を強化しようとしている。こ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。それは内部利子等の dealings を肯定しようとすることや、無形資産について cost allocation を否定したり無形資産の経済的所有権を観念してその所有者を探求しようとしていたりしていることに現れている。しかし、必ずしもアナログ的発想がなくなる訳ではなく、資本配分についてはアナログ的発想で論じざるをえないし、OECD モデル租税条約 7 条 5 項を否定することも閾値を設定してデジタル的扱いにすることの不合理への対処といえる。

OECD の報告書は「独立別個の企業」としての擬制の強化を図っているようであると述べたが、必ずしもそうでないよう見受けられる部分がないではない。例えば、代理人 PE に帰属する利得についての AOA の考え方は、「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²⁶。

支店形態での進出と子会社形態での進出との中立性を図る要請から、「独立別個の企業」という錦の御旗を下ろす訳にはいかないであろうが、他方で支店は非居住者の一部であり法人格を有していないということから問題が生ずることは避けられない。本支店間等でも契約を擬制すると強弁する²⁷のか、法人格の有無は決定的故に無理があるという²⁸か、という論争はいつまでもなくなるであろう。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）かの手掛かりを事物の観察のみによって導けるのかという問題は付きまとうであろうし、リスク配分など契約で操作可能な事項が一法人格内で擬制に馴染むか²⁹という問題も付きまとうであろうし、或ること（例えば売買と賃貸との区別）について「独立別個の企業」としての擬制を押し通すといいつつ別の或ること（例えばリスク配分）について擬制は無理だと諦めるならばその線引きの根拠は何なのかという問題も付きまとうであろう。

4.3. 代理人 PE 帰属利得の議論の応用

組合等所在地国では非居住者・外国法人たる組合員等の PE または代理人 PE が認定される傾向にあるが、この場合の PE または代理人 PE に帰属する利得の考え方についての

²⁶ 裁判ともなれば解釈論争が再燃するかもしれないが、AOA と single taxpayer approach の二通りの考え方がありうることを示したこと、OECD として一定の合意を示したこと自体には意味があると考えられようか。

²⁷ 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).

²⁸ 淵・註 1。

²⁹ 例えば註 15, 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。

議論は必ずしも進んでなかったと思われる。

OECD の報告書の AOA の考え方を応用すると、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 または代理人 PE に帰属させることが可能となるかもしれない³⁰。しかし、仮にそのように PE・代理人 PE に帰属する利得の問題を決着させると、出資・貸付等とのバランスが取れているのか(組合等の場合には 30%・40% といった通常の所得税率・法人税率で源泉地国の課税権が認められるのに対し、出資・貸付等の場合には配当・利子等に対し 5%・10% といった軽減税率でしか源泉地国の課税権が認められなくなるとして、それでバランスが取れているのか)という別の文脈での問題が起きるかもしれない³¹。

4.4. 源泉地国の反抗³²?

源泉地国側が PE を巡る問題に不満を抱く種は幾つかある。そして、最近の OECD には源泉地国の反抗なのかとも見うるような動きもある。

第一に閾値(threshold)の高低(言い換えると PE 概念の広狭)の問題がある。これが service PE 概念の提唱などに繋がっているのかもしれない。

第二に所得の人的帰属(attribution)と地理的観念(source)とのズレが考えられる。源泉地国に地理的に割り当てられると観念される所得であっても契約等を通じて所得の人的帰属が非居住者・外国法人に移ってしまう場合がありうる。そういう恐れを減らすものとして、代理人 PE に帰属する利得の議論における AOA の考え方が出てきているのかもしれない³³。

第三に、源泉地国側としては非居住者・外国法人が自国に経済的参入(participating in the economic life)をしている場合を捉えて課税権を行使したいと考えているところ、その経済的参入の基準は生産か需要かという争いがある。欧米で伝統的に支配的な観念によればそれは生産であると思われると論じたことがあるが³⁴、しかし、需要も次第に重視されつつあるのではないかと思われる。

このように源泉地国側が不満を抱くことが推測できるが、他方で、源泉地国側の課税権を抑制(して国際取引の障害を軽減)することこそが租税条約のそもそもの狙いではないか、とも考えられる。また、OECD の報告書を見ても、必ずしも源泉地国の反抗一辺倒とは読めない。

4.5. 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

PE を巡る問題を考える際に幾つか留意すべき事項があると思われる。

第一に、論理的に固そうな領域と政治的・外交的闘争が反映されやすい領域との見極めが重要であると考えられる。

論理的に固そうな領域として、PE 課税をそもそもやめるべきであるといった極論は恐らく採りえない(もし採るとすればそれは PE を巡る課税問題以外の課税問題についても相

³⁰ 非居住者・外国法人たる組合員としての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?

³¹ 組合等に出資する場合と、法人等課税上不透明な組織に出資・貸付等をする場合との中立性を図る要請は、支店形態での進出と子会社形態での進出との中立性を図る要請と比べて、無視できる、と考えられるであろうか。

³² 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。

³³ 他、註 15, 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。

³⁴ 浅妻章如「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)。

当劇的な変化が伴わざるをえない)と考えられる。外国法人の国内子会社を課税対象とする一方で外国法人の国内支店を課税対象としないことはもたないと思われるし、居住概念を再構築して外国法人ではないとして扱うようにするという方策にも限度があると思われる。

他方で、支店に課税しないという一般論は無理であるにしても、課税対象となるものの範囲の設定、すなわち PE 概念という閾値(threshold)自体は神聖でなく³⁵、政治的・外交的闘争が反映されやすいと思われる。閾値の設定に当たっては、取引実態・執行可能性・税収配分等にも配慮していかねばならない(尤も、一度決めると変えにくいという問題が別途あるかもしれない)。

第二に、PE に帰属する利得の考え方を巡っては、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をどこまで類推していくかという問題とのせめぎあいがあることを認識すべきであると考えられる。前者の要請があるとはいえ、擬制に頼らざるをえないため、論理的正解というものはないかもしれない(OECD が合意事項をコメントリーにまとめていく作業の実際上の有用性は認められるものの、それ自体は法源ではないという限界もあるため、議論は果てしなく提起され続けるのではないかと推測される)。

第三に、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(リンク自体は論理的に考えれば昔からあったのであろうが、国内課税問題と国際課税問題とのリンクが意識される度合いが強まりつつあるように思われる)³⁶。

4.6. その他

本稿では PE の認否と帰属利得に焦点を当てたが、その他の問題について箇条書きする。今回の租税法学会では国際租税法全般の問題が取り上げられたが、租税法学会で PE を取り上げることとしても 5 つのテーマを作成するには困らないくらい問題は潤沢である。

OECD における合意形成が今後も可能か、そしてそれが実務や裁判にどのような意味を持つのかという問題がある。

PE の有無という断絶性³⁷と利得帰属という連続性との間で整合性が取れるかという問題がある。

本支店間等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のかという問題がある。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の問題とも言い換えられる。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のであろうか。

独立当事者間の所得配分が関連会社間の所得配分に類推され、関連会社間の所得配分が PE に帰属する利得の考え方に類推されてきたが、今後、逆に、PE に帰属する利得の考え方が関連者間の所得配分や独立当事者間の所得配分に影響することは起きうるであろうか? 例えば、PE に経済的所有があるというためには PE が重要な機能を遂行していなけ

³⁵ 私見として(参照:浅妻・註1) OECD モデル租税条約 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。

³⁶ 例えば配当二重課税と支店利益税の当否とが関連するのかもしれないといった問題がある。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。

³⁷ 参照:註 15, 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なく所得区分等でも生ずる。

ればならないと議論されているが、他方で法人格を持つ者同士の間では契約によりかなり高い恣意性をもって特定の者に権利義務を帰属させることが容易である³⁸。PEについての議論が、法人格を持つ者同士の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、といった問題が考えられる。

OECD モデル租税条約 24 条の無差別条項の解釈としての PE 課税のあり方³⁹(二重課税排除、支店利益税等)に今回は焦点を当てることができなかったが、これも重要な問題である。

解釈論・立法論両方にまたがると思われるが、PE・支店による租税条約の恩恵を主張することが認められるか、認めていくべきか、という問題がある⁴⁰。

所得税を消費税化していくべきかという議論があるが、消費税化して仕向地主義を採用すると移転価格問題が理論的には消滅する⁴¹⁴²。移転価格問題がなくなれば、PE についても帰属する利得についての議論をする必要がなくなる。しかし、この場合、固定施設(FE: fixed establishment)⁴³認定が所得課税の文脈における PE の認定よりも重大な問題となる。

³⁸ 国際課税問題についてではないが、淵圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏編『租税法の基本問題』200 頁(有斐閣、2007)が、今後帰属を巡る議論に大きな光を投げかける可能性があると思われる。

³⁹ OECD, Discussion Draft on the Application and Interpretation of the Non-Discrimination Article of the OECD Model Tax Convention (03-May-2007) (<http://www.oecd.org/dataoecd/59/30/38516170.pdf>). 校正時に増井良啓「二国間租税条約における恒久的施設無差別の規定と国内租税法令における外国税額控除の人的適用範囲 OECD の 2007 年 5 月 3 日 public discussion draft をめぐって」に触れた。

⁴⁰ 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)。

⁴¹ 参照：Daniel N. Shaviro, Replacing the Income Tax With a Progressive Consumption Tax, 103 Tax Notes 91 (Apr. 5, 2004).

⁴² 但し、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から、やはり移転価格は付加価値税にとっても問題である、ということが 2007 年第 61 回 IFA 総会における議題の一つであった。

⁴³ 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 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。